

DIE ZURÜCKWEISUNG VERSPÄTETEN VORBRINGENS IM FINANZGERICHTLICHEN VERFAHREN

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung des akademischen Grades eines Doktors
der Rechte durch den Fachbereich Rechtswissenschaft
der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von

Siegbert Woring

aus Milse

1985

DIE ZURÜCKWEISUNG VERSPÄTETEN VORBRINGENS IM FINANZGERICHTLICHEN VERFAHREN

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung des akademischen Grades eines Doktors
der Rechte durch den Fachbereich Rechtswissenschaft
der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von

Siegbert Woring

aus Milse

1985

Erster Berichterstatter: Prof. Dr. Dieter Birk
Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. Werner Merle
Dekan: Prof. Dr. Jürgen Schmidt
Tag der mündlichen Prüfung: 31. Januar 1985

Inhaltsübersicht

- Literaturverzeichnis	VI
- Entscheidungsregister	XXIII
- Abkürzungsverzeichnis	XXIX

Einführung	1
<u>A. Verfahrens- und verfassungsrechtliche Grundlagen</u>	5
<u>I. Verfahrensgrundsätze im Zivil- und Verwaltungsprozeß</u>	5
1. Inhalt und Grenzen des Beibringungsgrundsatzes im Zivilprozeß	8
2. Die Erforschung des Sachverhalts im Verwaltungsprozeß	12
a) Umfang und Inhalt der Untersuchungspflicht	13
b) Mitwirkung der Beteiligten an der Erforschung des Sachverhalts	16
c) Die Hinweispflicht des Vorsitzenden	18
3. Besondere Darlegungs- und Mitwirkungspflichten im finanzgerichtlichen Verfahren	20
a) Bestimmung des Streitgegenstandes	21
aa) Darstellung der theoretischen Positionen	22
bb) Die Substantiierung des Klagebegehrens	27
b) Bestimmter Antrag als Sollerfordernis	29
c) Beweismittelbeschaffung durch die Beteiligten	30
aa) Die Aktenvorlage durch die Finanzbehörde (§ 71 Abs. 2 FGO)	31
bb) Der Inhalt der Mitwirkungspflicht nach § 76 Abs. 1 Satz 3 FGO	32
cc) Die nähere Ausgestaltung der Mitwirkungspflicht insbesondere bei Auslandssachverhalten	35
Zusammenfassung zu den Verfahrensgrundsätzen im Zivil- und Verwaltungsprozeß (unter besonderer Berücksichtigung des finanzgerichtlichen Verfahrens)	38

<u>II. Die Präklusionsvoraussetzungen im Zivil- und Steuerprozeß</u>	40
1. Die zwingende und die fakultative Zurückweisung im Zivilprozeß	41
2. Die Präklusionsmöglichkeiten im finanzgericht- lichen Verfahren	49
Zusammenfassung zu den Präklusionsvoraussetzungen im Zivil- und Steuerprozeß	57
<u>III. Der Einfluß von Verfassungsgrundsätzen auf das Prozeßrecht</u>	60
1. Gesetzesauslegung und Konkretisierung der Ver- fassung	60
2. Die Bedeutung des Art. 3 Abs. 1 GG für die Rechtsprechung	67
3. Die Garantie des effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG)	71
4. Rechtsstaatlichkeitsziele im Prozeß	76
5. Der Anspruch auf rechtliches Gehör	81
Zusammenfassung zum Einfluß von Verfassungsgrund- sätzen auf das Prozeßrecht	85
<u>B. Die Präklusionsvoraussetzungen im einzelnen</u>	88
<u>I. Das Fristsetzungsverfahren</u>	89
1. Fristsetzung nach Klageeingang	90
a) Die allgemeine Aufforderung zum Tatsachen- vortrag	91
b) Die Aufforderung zu ergänzenden Angaben	95
2. Fristsetzung im weiteren Verfahren	96
3. Formelle Fristsetzungsvoraussetzungen	98
4. Ermessensausübung bei der Fristsetzung	100
a) Erwägungen zur Anwendung des Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntlG	102
b) Die Bemessung der Ausschlußfrist	108

5. Fristversäumung und fehlende Entschuldigung	110
a) Eintritt und Umfang einer Fristversäumung und deren Vermeidung	110
b) Die fehlende Entschuldigung für die Ver- spätung	113
Zusammenfassung zum Fristsetzungsverfahren	117
<u>II. Das Zurückweisungsverfahren</u>	120
1. Verzögerung der Rechtsstreiterledigung	121
2. Die Ausübung des Zurückweisungsermessens	125
a) Alternativen zur Zurückweisung	126
b) Ermessensgesichtspunkte und ihre Abwägung	128
aa) Die Dauer der Fristüberschreitung	128
bb) Der Grad des Verschuldens	129
cc) Die Möglichkeit der außergerichtlichen Erledigung	131
dd) Die Rechtskundigkeit des Beteiligten und seine sachkundige Vertretung	132
ee) Die Inkaufnahme eines materiell unrich- tigen Prozeßergebnisses	132
c) Beispielsfälle zur Anwendung und Begründung des Präklusionsermessens	140
3. Auswirkungen der Präklusion auf den Streit- gegenstand	142
Zusammenfassung zum Zurückweisungsverfahren	145
E r g e b n i s s e	147

- Lebenslauf

L i t e r a t u r v e r z e i c h n i s

- | | |
|---|--|
| Alternativkommentar | siehe Wassermann, Rudolf (Herausg.) |
| <u>Arndt</u> , Herbert | ohne Titel (Kurzbeitrag zur Prozeß-
beschleunigung), DRiZ 1978, 235 |
| <u>Baltzer</u> , Andreas | Prozeßgegenstand, Streitgegenstand
und Klagebegehren im Steuerprozeß,
NJW 1966, 1337 |
| ders., | Zur Kostenpflicht des Obsiegenden
im Steuerprozeß und im Vorverfahren,
DStR 1967, 278 |
| ders., | Grenzen der Sachaufklärung durch das
Finanzgericht, NJW 1967, 1550 |
| <u>von Bassewitz</u> , Hans-
<u>Henning</u> | Grenzen der Rechtsfindungsressourcen
und richterliche Fürsorge, DRiZ 1982,
458 |
| <u>Bauer</u> , Horst | Gerichtsschutz als Verfassungsgaran-
tie - Zur Auslegung des Art. 19
Abs. 4 GG, Berlin 1973 |
| <u>Baumann</u> , Jürgen | Grundbegriffe und Verfahrensprinzi-
pien des Zivilprozeßrechts, 2. Aufl.,
Stuttgart 1979 |
| <u>Baumbach</u> , Adolf/
<u>Lauterbach</u> , Wolfgang/ | Zivilprozeßordnung, 43. Aufl.,
München 1985 |
| <u>Albers</u> , Jan/ <u>Hartmann</u> ,
Peter | |
| <u>Benda</u> , Ernst | Richter im Rechtsstaat, in: Kurs-
korrekturen im Recht, Vorträge und
Referate des Deutschen Richtertages
1979 in Essen, S. 235 ff., Köln 1980
= DRiZ 1979, 357 |
| ders., | Der soziale Rechtsstaat, in: Handbuch
des Verfassungsgerichts der Bundesre-
publik Deutschland, herausg. von Ernst
Benda, Werner Maihofer, Hans-Jochen
Vogel, unter Mitwirkung von Konrad Hesse,
S. 477 ff., Berlin/New York 1983 |

- Bender, Rolf/Belz,
August/Wax, Peter
- Bethge, Herbert
- Bettermann, Karl
August
- ders.,
- Bischof, Hans Helmut
- Blomeyer, Arwed
- Böckenförde, Ernst-
Wolfgang
ders.,
- Bolay, Friedrich
- Bomsdorf, Falk
- Brozat, Thomas
- Brüggemann, Dieter
- Das Verfahren nach der Verein-
fachungsnovelle und vor dem
Familiengericht - Ein Leitfaden
für die Praxis, München 1977
- Grundrechtsverwirklichung und
Grundrechtssicherung durch Orga-
nisation und Verfahren, NJW 1982, 1
- Der Schutz der Grundrechte in der
ordentlichen Gerichtsbarkeit, in:
Bettermann/Nipperdey/Scheuner (Her-
ausg.), Die Grundrechte, III. Bd./
2. Halbbd., S. 779 ff., Berlin 1959
- Hundert Jahre Zivilprozeßordnung,
ZZP 91 (1978), 365
- Streitfragen der Vereinfachungs-
novelle, NJW 1977, 1897
- Zivilprozeßrecht - Erkenntnisver-
fahren, Berlin u.a. 1963
- Grundrechtstheorie und Grundrechts-
interpretation, NJW 1974, 1529
- Die Methoden der Verfassungsinter-
pretation - Bestandsaufnahme und
Kritik, NJW 1976, 2089
- Kodifikation und Legitimation,
BayVBl 1978, 425
- Prozeßmaximen und Rechtswirklich-
keit, Verhandlungs- und Untersu-
chungsmaxime im deutschen Zivil-
prozeß - Vom gemeinen Recht bis
zur ZPO (Diss. Kiel), Berlin 1971
- Die Konkretisierung der erhöhten
Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 2
AO) bei Zahlungen ins Ausland,
DStR 1983, 76
- Judex statutor und judex investi-
gator, Bielefeld 1968

- Buermeyer, Volker Rechtsschutzgarantie und Gerichtsverfahrensrecht - Zur Vereinbarkeit rechtlicher und faktischer Erschwer-nisse in den verwaltungsgerichtlichen Verfahrensordnungen mit Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG (Diss. Münster), Köln u.a. 1975
- Bullinger, Martin Zur Bestandskraft belastender Verwal-tungsakte, JZ 1963, 466
- Burhoff, Armin Entlastung der Gerichte in der Finanz-gerichtsbarkeit, NWB Fach 2, 3249
- ders., Die Finanzgerichtsordnung, NWB Fach 2, 3557
- Conrad, Hermann Deutsche Rechtsgeschichte Bd. II, Neuzeit bis 1806, Karlsruhe 1966
- Corts, Jochen Aus der Praxis - Der entscheidende Fehler, JuS 1979, 132
- Costede, Jürgen Bemerkungen zum Entwurf eines Entla-stungsgesetzes für die Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit, DB 1977, 2403
- Czermak, Fritz Anmerkung zu dem Beschluß des OVG Lüneburg vom 24. Oktober 1977 II OVG B 249/77 u.a., NJW 1978, 1342
- Damrau, Jürgen/
Schellhammer, Kurt Die Behandlung verspätet vorgebrach-ter Angriffs- und Verteidigungsmittel im Gutachten, JuS 1984, 203
- Deubner, Karl G. Zurückweisung verspäteten Vorbringens nach der Vereinfachungsnovelle, NJW 1977, 921
- ders., Die Praxis der Zurückweisung verspä-teten Vorbringens, NJW 1979, 337
- ders., Die Verfassungsbeschwerde wegen Ver-letzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör als Rechtsbehelf im Zivilprozeß, NJW 1980, 263

- Deubner, Karl G. Die Überprüfung der Zurückweisung verspäteten Vorbringens durch das Bundesverfassungsgericht - Zu den verfassungsrechtlichen Grenzen der Anwendung von Präklusionsvorschriften im Zivilprozeß, Anm. zum BVerfG-Beschluß vom 29. April 1980 - 2 BvR 1441/79- (NJW 1980, 1737), NJW 1980, 1945
- ders., Die Zurückweisung fristwidrigen Vorbringens im frühen ersten Termin, NJW 1983, 1026
- Dienes, Karsten Die europäische Integration und die Rechtsweggarantie (Art. 19 Abs. 4 GG), Diss. Münster 1975
- Döllerer, Georg Von der Rechtsbeschwerde zur Revision, in: StbJb 1966/67 (herausg. von Gerhard Thoma u.a., Köln 1967), S. 451 ff.
- Ehlers, Hans Die Globalverweisung in der Finanzgerichtsordnung, BB 1971, 429
- Ehmke, Horst Prinzipien der Verfassungsinterpretation, in: VVDStRL 20 (1963), 53
- Eisenberg, Ernst Die Finanzgerichtsordnung und das Problem der "Saldierung", DB 1967, 1238
- Erichsen, Hans-Uwe Staatsrecht und Verfassungsgerichtsbarkeit, Bd. 1, 3. Aufl., München 1982
- Esser, Josef Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, 2. Aufl., Frankfurt/Main 1972
- ders., Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts, 3. Aufl., Tübingen 1974
- Eyermann, Erich/
Fröhler, Ludwig Verwaltungsgerichtsordnung, 7. Aufl., München 1977

- Fey, Wolfgang Die Behandlung verspäteten Vorbringens, DRiZ 1978, 100
- Fischer, Bianca Divergierende Selbstbelastungspflichten nach geltendem Recht, Berlin 1979
- Forsthoff, Ernst Lehrbuch des Verwaltungsrechts, Erster Band: Allgemeiner Teil, 9. Aufl., München und Berlin 1966
- ders., Rechtsstaat im Wandel, Verfassungsrechtliche Abhandlungen 1954 - 1973 (Herausg.: Klaus Frey), 2. Aufl., München 1976
- Franzki, Harald Das Gesetz zur Vereinfachung und Beschleunigung gerichtlicher Verfahren, DRiZ 1971, 161
- ders., Die Vereinfachungsnovelle und ihre bisherige Bewährung in der Verfahrenswirklichkeit, NJW 1979, 9
- Goerlich, Helmut Eigentum als Verfahrensgarantie - zugleich zum Beschluß des BVerfG vom 7. 12. 1977 (1 BvR 734/77, DVBl 1978, 367 ff.), DVBl 1978, 362
- Gorski, Hans-Günter Der Streitgegenstand der Anfechtungsklage gegen Steuerbescheide, Zur Saldierungs- und Individualisierungstheorie (Diss. Hamburg), Berlin 1974
- ders., Zurückweisung einer Sache wegen Verletzung der amtlichen Ermittlungspflicht in Schätzungsfällen? - Entgegnung auf die Ausführungen von Sunder-Plassmann in BB 1975 S. 834, BB 1975, 1339
- Gräber, Fritz Die Bedeutung der Entscheidung des Großen Senats des BFH zur Frage des Streitgegenstandes bei der Anfechtungsklage, DStR 1968, 491
- ders., Kosten und Vollstreckung, DStR 1972, 650

- Gräber, Fritz
von Groll, Rüdiger
Grunsky, Wolfgang
ders.,
Haarmann, Hans
ders.,
Habscheid, Walter J.
Häberle, Peter
Hamann, Andreas/Lenz,
Helmut
Hartmann, Peter
Hegmann, Jürgen
Henckel, Wolfram
Hermisson, Vollrath
Hesse, Konrad
- Finanzgerichtsordnung, München 1977
"Gefestigte" BfH-Rechtsprechung zu
§ 65 II FGO?, DStR 1973, 683
Grundlagen des Verfahrensrechts,
2. Aufl., Bielerfeld 1974
Die Straffung des Verfahrens durch
die Vereinfachungsnovelle, JZ 1977,
201
Entlastungsgesetz für die Finanzge-
richtsbarkeit, DStZ 1978, 203
Entlastung der Gerichte der Finanz-
gerichtsbarkeit, DB 1978, 953
Der Streitgegenstand im Zivilprozeß
und im Streitverfahren der freiwilli-
gen Gerichtsbarkeit, Bielefeld 1956
Die offene Gesellschaft der Verfas-
sungsinterpretation, JZ 1975, 297
Das Grundgesetz für die Bundesrepublik
Deutschland vom 23. Mai 1949, 3. Aufl.,
Neuwied/Berlin 1970
Ein Jahr Vereinfachungsnovelle,
NJW 1978, 1457
Zurückweisung verspäteten Vorbringens
zum Klageziel gem. Art. 3 § 3 VGFG-
EntlG, FR 1983, 447
Besprechung der Habilitationsschrift
von Rolf Stürner, Die Aufklärungs-
pflicht der Parteien des Zivilprozes-
ses, ZZP 92 (1979), 100
Die Rechtsprechung des BGH und des
BVerfG zur Zurückweisung von verspä-
tetem Vorbringen im Zivilprozeß,
NJW 1983, 2229
Grundzüge des Verfassungsrechts der
Bundesrepublik Deutschland, 14. Aufl.,
Heidelberg 1984

- Heyde, Wolfgang Die Rechtsprechung, in: Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, herausg. von Ernst Benda u.a., Berlin/New York 1983, S. 1199 ff.
- Hill, Hermann Rechtsschutz des Bürgers und Überlastung der Gerichte, JZ 1981, 805
- Hörstmann, Franz Die Aufklärungspflicht des Finanzamts und die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen, StbJb 1964/65, 323
- Hübschmann, Walter/
Hepp, Ernst/Spitaler, Armin Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., Köln 1951/81
- Jauernig, Othmar Zivilprozeßrecht, 18. Aufl., München 1977
- Kloepfer, Michael Verfahrensdauer und Verfassungsrecht - Verfassungsrechtliche Grenzen der Dauer von Gerichtsverfahren, JZ 1979, 209
- Knöringer, Dieter Der Begriff der Verzögerung nach der Vereinfachungsnovelle, NJW 1977, 2336
- Kopp, Ferdinand O. Verwaltungsgerichtsordnung, 5. Aufl., München 1981, 6. Aufl., München 1984
- ders., Welchen Anforderungen soll eine einheitliche Verwaltungsprozeßordnung genügen, um im Rahmen einer funktionsfähigen Rechtspflege effektiven Rechtsschutz zu gewährleisten? Gutachten, 54. Deutscher Juristentag, Nürnberg 1982, B 1
- Kraft, Wolfgang Rechtstatsachen über das finanzgerichtliche Verfahren, DStZ 1984, 31
- Kriele, Martin Theorie der Rechtsgewinnung - entwickelt am Problem der Verfassungsinterpretation, 2. Aufl., Berlin 1976
- Kühn, Rolf/Kutter, Heinz/Hofmann, Ruth Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 14. Aufl., Stuttgart 1983

- Kupsch, Werner Büroversehen und Nachsichtgewährung, DStR 1964, 569
- Lange, Hans Dieter Die Zurückweisung verspäteten Vorbringens im ersten Termin, DRiZ 1980, 408
- Larenz, Karl Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl. (Studienausgabe), Berlin 1983
- ders., Allgemeiner Teil des deutschen Bürgerlichen Rechts, 5. Aufl., München 1980
- Laubinger, Hans-Werner Vom "Speyerer Entwurf" zum Entwurf einer Verwaltungsprozeßordnung, in: Detlef Merten (Herausg.), Die Vereinheitlichung der Verwaltungsgerichtsgesetze zu einer Verwaltungsprozeßordnung, Berlin 1978
- ders., Ein weiterer Schritt auf dem Wege zur Verwaltungsprozeßordnung, DöV 1982, 895
- Lautmann, Rüdiger Justiz - die stille Gewalt, Frankfurt 1972
- Leibholz, Gerhard/
Rinck, Hans Justus/
Hesselberger, Dieter
Leipold, Dieter Grundgesetz, Kommentar an Hand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, 6. Aufl., Köln ab 1979
- Prozeßförderungspflicht der Parteien und richterliche Verantwortung, ZZP 93 (1980), 237
- Lohmeyer, Heinz Ermessensentscheidungen im Steuerrecht, DStZ 1977, 21
- Lohse, Christian Einflüsse der Vorschriften zur Entlastung der Finanzgerichtsbarkeit auf die Prozeßführung des Klägers, DStR 1978, 429
- Lüke, Gerhard Die Zurückweisung verspäteten Vorbringens im Zivilprozeß, JuS 1981, 503

- von Mangoldt, Hermann/
Klein, Friedrich
Martens, Joachim
ders.,
Maunz, Theodor/Dürig,
Günter/Herzog, Roman/
Scholz, Rupert
Maunz, Theodor/
Zippelius, Reinhold
Maurer, Hartmut
Menger, Christian-
Friedrich
Merten, Detlef
Meyer-Ladewig, Jens
ders.,
Mittelbach, Rolf
Mösbauer, Hans Heinz
ders.,
- Das Bonner Grundgesetz, 2. Aufl.,
Berlin/Frankfurt 1966
Die Behauptungslast im Steuerprozeß,
StuW 1967, 369
Die eigenartige Beweislast im Steuer-
recht, StuW 1981, 322
Grundgesetz, 6. Aufl., München 1982
Deutsches Staatsrecht, 24. Aufl.,
München 1982
Allgemeines Verwaltungsrecht,
3. Aufl., München 1983
Der Schutz der Grundrechte in der
Verwaltungsgerichtsbarkeit, in:
Bettermann/Nipperdey/Scheuner (Her-
ausg.), Die Grundrechte III/2,
Berlin 1959, S. 717
(Herausg.), Die Vereinheitlichung
der Verwaltungsgerichtsgesetze zu
einer Verwaltungsprozeßordnung,
Berlin 1978
Entlastung der Gerichte in der Ver-
waltungs- und Finanzgerichtsbarkeit,
NJW 1978, 857
Das Gesetzgebungsvorhaben einer Ver-
waltungsprozeßordnung, NVwZ 1982,
401
Kostenpflicht trotz Obsiegens,
StuW 1970, 209
Der Streitgegenstand im Steuerprozeß
(Diss. Würzburg), Berlin 1975
Befugnisgrenzen finanzgerichtlicher
Sachaufklärung, BB 1977, 505

- Mohrbuter, Jürgen Zu den Rechtsfolgen der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 24. 3. 1976 - 2 BvR 804/75 - für das Zwangsversteigerungsverfahren, DRiZ 1977, 39
- Müffelmann, Herbert Die objektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft steuergerichtlicher Urteile, Berlin 1965
- Müller, Friedrich Juristische Methodik, 2. Aufl., Berlin 1976
- von Münch, Ingo (Herausg.), Grundgesetz - Kommentar, Bd. I, Präambel bis Art. 20, 2. Aufl., München 1981
- Münchener Kommentar
Niemeyer, Gisela siehe Rebmann/Säcker (Herausg.)
Der Gegenstand des Verfahrens bei der Anfechtung von Steuerbescheiden, Düsseldorf 1962
- dies., Keine Maßgeblichkeit der mündlichen Verhandlung für die Bestimmung des Streitgegenstandes gem. § 65 I FGO, DStZ 1968, 244
- dies., Mögliche Auswirkungen der neuesten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Gewährung des rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 GG) auf das finanzgerichtliche Verfahren, StbJb 1982/83, Köln 1983, S. 69 ff.
- Offerhaus, Klaus Zur Benennung von Zahlungsempfängern, StBp 1983, 212
- Oswald, Franz Kostentragung bei obsiegendem Urteil, DStZ 1969, 119
- Padberg, Klaus Die Bedeutung der sinngemäßen Geltung des § 160 AO 1977 (§ 205a AO) nach § 96 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz FGO, StuW 1978, 47

- Palandt Bürgerliches Gesetzbuch, bearbeitet von Bassenge u.a., 43. Aufl., München 1984
- Pfeiffer, Gerd Knappe Ressource Recht, ZRP 1981, 121
- Prütting, Hanns Die Grundlagen des Zivilprozesses im Wandel der Gesetzgebung, NJW 1980, 361
- Putzo, Hans Die Vereinfachungsnovelle, NJW 1977, 1
- Rasehorn, Theo Kommunikationsprobleme im Zivilprozeß, ZRP 1980, 6
- Rebmann, Kurt/Säcker, (Herausg.), Münchener Kommentar zum Franz-Jürgen BGB, München 1979
- Redeker, Konrad Koordinierung, Beschleunigung und Entlastung in den öffentlich-rechtlichen Gerichtszweigen, DVBl 1977, 132
- ders., Grundgesetzliche Rechte auf Verfahrensteilhabe, NJW 1980, 1593
- ders., Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkung der Beteiligten im Verwaltungsprozeß, DVBl 1981, 83
- Redeker, Konrad/von Oertzen, Hans-Verwaltungsgerichtsordnung, Joachim 6. Aufl., Stuttgart u.a. 1978
- Ronellenfitsch, Michael Die Vereinheitlichung der Verwaltungsgerichtsgesetze zu einer Verwaltungsprozeßordnung, BVBl 1978, 526
- Rößler, Gerhard Ist die Frist nach Art. 3 § 1 VGFG-EntlG verlängerbar?, DStZ 1978, 333
- ders., Erste praktische Erfahrungen mit Art. 3 des Gesetzes zur Entlastung der Gerichte in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit, InfStW 1979, 176
- ders., Rechtstatsachen über das finanzgerichtliche Verfahren - eine kurze Erwiderung auf die Ausführungen Krafts in DStZ 1984, 31, DStZ 1984, 147

- Rosenberg, Leo/
Schwab, Karl Heinz
Sachs, Michael Zivilprozeßrecht, 13. Aufl.,
München 1981
Effektive Rechtsschutzgewährung in
einer einheitlichen Verwaltungspro-
zeßordnung, ZRP 1982, 227
- Sangmeister, Bernd Zur Notwendigkeit des Klageantrags
im finanzgerichtlichen Verfahren,
DStR 1977, 117
- Schall, Herbert Der Antrag im Steuerprozeß, StB
1972, 81
- ders., Klageerhebung und Klageschrift im
Steuerprozeß, StB 1976, 69
- Schardt, Anne Entwurf einer Verwaltungsprozeßord-
nung läßt Wünsche offen, Stbg 1981,
119
- Scherer, Emil Entwurf einer Verwaltungsprozeßord-
nung (1978) - Kritische Würdigung aus
sozialgerichtlicher Sicht mit Ände-
rungsvorschlägen (Diss. Kiel), 1979
Grundgesetz, 6. Aufl., Neuwied 1983
- Schmidt-Bleibtreu,
Bruno/Klein, Franz
- Schnapp, Friedrich E. Die Verhältnismäßigkeit des Grund-
rechtseingriffs, JuS 1983, 850
- Schneider, Egon Die Belehrungspflicht in der Teilungs-
versteigerung - Bemerkungen zu BVerfGE
Band 42 S. 64 - MDR 1977, 353
- ders., Beiträge zum neuen Zivilprozeßrecht,
MDR 1977, 793, 881, 969; 1978, 1, 89
- ders., Die Verlängerung einer Rechtsmittel-
frist nach Fristablauf auf Grund
rechtzeitig gestellten Antrages,
MDR 1978, 177
- ders., Nichtzulassung verspäteten Vorbringens
gegen den Willen beider Parteien?
NJW 1979, 2506

- Schneider, Egon Zum Begriff der Verzögerung und zur Verfassungsmäßigkeit des § 528 Abs. 3 ZPO, Anm. zum BGH-Urteil vom 31.1.1980 - VII ZR 96/79 (NJW 1980, 945), NJW 1980, 947
- Schneider, Rudolf Die Unmittelbarkeit der Grundrechtsverletzung als Vorbedingung einer erfolgreichen Verfassungsbeschwerde, DVBl 1969, 325
- Scholz, Rupert Die Verwaltungsprozeßordnung im Gesetzgebungsverfahren, DVBl 1982, 605
- Schrader, Henning Prozeßverschleppung und Verzögerungsgebühr (§ 47 GKG), DRiZ 1974, 290
- Schuhmann, Helmut Ist die Frist in § 65 II FGO eine Ausschußfrist?, FR 1972, 366
- Schumann, Ekkehard Keine Präklusion im Beschwerdeverfahren - Das Bundesverfassungsgericht als Bundesgerichtshof, NJW 1982, 1609
- Sellert, Wolfgang Die Reichsjustizgesetze von 1877 - ein gedenkwürdiges Ereignis? JuS 1977, 781
- Smend, Rudolf Verfassung und Verfassungsrecht (1928), in: Staatsrechtliche Abhandlungen und andere Schriften, 2. Aufl., Berlin 1968
- Söhn, Hartmut Teilbarkeit von Verwaltungsakten, die auf eine Geldleistung gerichtet sind (Teilanfechtung, Teil-Aufhebung, Teilunanfechtbarkeit), VerwArch 60 (1969), 64
- Soergel-Siebert BGB, 11. Aufl., Stuttgart u.a. 1978
- Späth, Wolfgang Auswirkungen des Gesetzes zur Entlastung der Gerichte in der Verwaltungsgerichtsbarkeit und Finanzgerichtsbarkeit auf die Anforderungen an die Sorgfalt der Prozeßbevollmächtigten am Beispiel des Steuerberaters, DStR 1978, 433

- Späth, Wolfgang Fristsetzung nach § 3 VGFGEntlG und
Zurückweisung verspäteten Vorbringens
- Fristsetzung nach § 1 VGFGEntlG zur
Vorlage der Prozeßvollmacht, DStZ
1980, 391
- ders., Zu den Grenzen der Anwendung von
Art. 3 §§ 1 und 3 VGFGEntlG, DStZ
1983, 277
- Spanner, Hans Die verfassungskonforme Auslegung
in der Rechtsprechung des Bundes-
verfassungsgerichts, AöR 91 (1966),
503
- ders., Probleme des Streitgegenstands im
finanzgerichtlichen Verfahren, in:
Jahrbuch der Fachanwälte für Steuer-
recht 1967/68, S. 173
- Stein/Jonas Kommentar zur ZPO, bearbeitet u.a.
von Ekkehard Schumann, Dieter Leipold,
19. Aufl., Tübingen 1972; 20. Aufl.
(teilweise) 1977/81
- Stern, Klaus Das Staatsrecht der Bundesrepublik
Deutschland, Bd. 1, München 1977
- Starck, Christian (Herausg.), Bundesverfassungsgericht
und Grundgesetz, Festgabe aus Anlaß
des 25jährigen Bestehens des Bundes-
verfassungsgerichts, Tübingen 1976
- Steuerjuristische Ge- Ablehnung des "Reform"-Vorhabens einer
sellschaft (Arbeits- Verwaltungsprozeßordnung, StuW 1981,
kreis) 296; DStZ 1981, 388; DRiZ 1982, 294
- Stürner, Rolf Die Aufklärungspflicht der Parteien
des Zivilprozesses, Tübingen 1976
- ders., Die Einwirkung der Verfassung auf das
Zivilrecht und den Zivilprozeß, NJW
1979, 2334

Sunder-Plassmann,
Reinhard

Zurückweisung einer Sache wegen Ver-
letzung der amtlichen Ermittlungs-
pflicht in Schätzungsfällen? - Zu
§ 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzge-
richtsordnung, BB 1975, 834
- Erwiderung auf die Entgegnung von
Gorski in BB 1975 S. 1339,
BB 1976, 600

Thomä, Karl Eugen

Auskunfts- und Betriebsprüfungsrecht
der Verwaltung, Heidelberg 1955

Thomas, Heinz/Putzo,
Hans

Zivilprozeßordnung, 12. Aufl.,
München 1982

Thomas, Michael-Ingo

Richterliche Ausschußfrist zur Abgabe
von Einkommensteuererklärungen, DStR
1984, 76

Tipke, Klaus
ders.,

Steuerrecht, 9. Aufl., Köln 1983
Schätzung von Vorsteuerbeträgen,
UStR 1983, 105

Tipke, Klaus/Kruse,
Heinrich Wilhelm

Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung,
10. Aufl., Köln 1965/80; 11. Aufl. ab
1983

Trzaskalik, Christian

Die Vereinheitlichung der Verwaltungs-
prozeßordnungen, NJW 1982, 1553

Ule, Carl Hermann/
Becker, Franz

Verwaltungsverfahren im Rechtsstaat,
Köln/Berlin 1964

Ule, Carl Hermann

Rechtstatsachen zur Dauer des Verwal-
tungs- (Finanz-) Prozesses, Berlin 1977
Verwaltungsprozeßrecht, 7. Aufl.,
München 1978

ders.,

ders.,

Vor einer einheitlichen Verwaltungs-
prozeßordnung?, BDBl 1981, 363

Walchshöfer, Alfred

Anm. zu dem BGH-Urteil vom 12. Juli
1979 VII ZR 284/78, ZZP 93 (1980), 184

Wassermann, Rudolf

Der soziale Zivilprozeß, Neuwied 1978

- Wassermann, Rudolf Alternativkommentar Grundgesetz,
Kommentar zum Grundgesetz für die
Bundesrepublik Deutschland, Reihe
Alternativkommentare (Gesamtherausg.
Rudolf Wassermann), Neuwied und
Darmstadt 1984
- Weber, Hermann Zur verfassungsrechtlichen Überprüf-
barkeit des Zivilrechts - Grenzen
richterlicher Rechtsfortbildung,
JuS 1981, 290
- Weber-Grellet,
Heinrich In dubio pro quo? Zur Beweislast im
Steuerrecht, StuW 1981, 48
- Wiebel, Markus Die Entwicklung des öffentlichen
Rechts, DVBl 1982, 1039
- Winters, Karl-Peter Die Gewährleistungsfunktion von Ver-
fahrensvorschriften für einen wirk-
samen Grundrechtsschutz, DöV 1980,
305
- Witte, Leo Zur Überlastung der Finanzgerichte,
DStR 1978, 511
- Woerner, Lothar Der Streitgegenstand bei der finanz-
gerichtlichen Anfechtungsklage,
BB 1968, 1030
- Wolf, Manfred Die Berücksichtigung verspäteten Vor-
bringens in der Berufungsinanz,
ZZP 94 (1981), 310
- Wolff, Hans Julius Verwaltungsrecht I, 8. Aufl.,
München 1971
- Wolff, Hans Julius/
Bachof, Otto Verwaltungsrecht III, 4. Aufl.,
München 1978
- Woring, Siegbert Grundfälle Finanzgerichtsordnung,
Achim 1982
- ders., Zur Aktenuahändigung an Prozeßbevoll-
mächtigte im finanzgerichtlichen Ver-
fahren, DStR 1982, 402

Woring, Siegbert

Die Konnexitätstheorie - ein Beitrag zur Begrenzung des Streitgegenstands im Steuerprozeß, FR 1983, 88
Rechtsstaat '83, DRiZ 1983, 249
FGO mit ergänzenden Vorschriften,
3. Aufl., München 1978

Zeidler, Wolfigang

Ziemer, Herbert/

Birkholz, Hans/

Ernst, Günther/

Seeger, Siegbert

Ziemer, Herbert/

Haarmann, Hans/

Lohse, Christian/

Beermann, Albert

Zippelius, Reinhold

Rechtsschutz in Steuersachen,
3. Aufl., Bonn 1978 ff.

Verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen, in: Christian Starck (Herausg.), Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, Festgabe aus Anlaß des 25jährigen Bestehens des Bundesverfassungsgerichts, Tübingen 1976
Zivilprozeßordnung, 14. Aufl., Köln 1984

Zöller

Entscheidungsregister

Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte

Urteil vom 28. Juni 1978 C (78) 31

NJW 1979, 477 = EuGRZ 1978, 406

Bundesverfassungsgericht

Urteil vom 1. Juli 1953 - 1 BvL 23/51

BVerfGE 2, 380 = JZ 1953, 662 = DöV 1953, 666

Urteil vom 18. Dezember 1953 - 1 BvL 106/53

BVerfGE 3, 225

Urteil vom 16. Januar 1957 - 1 BvR 253/56

BVerfGE 6, 32 = NJW 1957, 297 = VerwRspr 9, 261

Beschluß vom 18. Juni 1957 - 1 BvR 41/57

BVerfGE 7, 53 = NJW 1957, 1228 = JZ 1957, 535

Beschluß vom 8. Januar 1959 - 1 BvR 396/55

BVerfGE 9, 89

Beschluß vom 17. März 1959 - 1 BvL 5/57

BVerfGE 9, 194

Beschluß vom 5. Februar 1963 - 2 BvR 21/60

BVerfGE 15, 275 = NJW 1963, 803 = MDR 1963, 375

Beschluß vom 14. März 1963 - 1 BvL 28/62

BVerfGE 15, 313 = NJW 1963, 851 = MDR 1963, 467

Beschluß vom 14. Februar 1967 - 1 BvL 17/63

BVerfGE 21, 150 = NJW 1967, 1175 = MDR 1967, 649

Beschluß vom 15. Februar 1967 - 2 BvR 658/65

BVerfGE 21, 191 = NJW 1967, 923

Beschluß vom 26. Februar 1969 - 2 BvL 15, 23/68

BVerfGE 25, 269 = NJW 1969, 1059 = JZ 1969, 501

Beschluß vom 2. Dezember 1969 - 2 BvR 320/69

BVerfGE 27, 248

Beschluß vom 16. März 1971 - 1 BvR 52, 665, 667, 754/66

BVerfGE 30, 292 = NJW 1971, 1255 = BB 1971, 932

noch: Bundesverfassungsgericht

Beschluß vom 8. Mai 1973 - 2 BvL 5, 6, 7, 13/72
BVerfGE 35, 41 = NJW 1973, 1315 = MDR 1973, 829
Beschluß vom 10. Oktober 1973 - 2 BvR 574/71
BVerfGE 36, 92 = NJW 1974, 133 = MDR 1974, 208
Beschluß vom 3. Juni 1975 - 2 BvR 99/74
BVerfGE 40, 42 = NJW 1975, 1405 = HFR 1975, 461
Beschluß vom 3. Juni 1975 - 2 BvR 457/74
BVerfGE 40, 46
Beschluß vom 10. Juni 1975 - 2 BvR 1074/74
BVerfGE 40, 95 = NJW 1975, 1597 = HFR 1975, 505
Beschluß vom 24. März 1976 - 2 BvR 804/75
BVerfGE 42, 64 = NJW 1976, 1391 = StRK GG Art. 3 R. 576
Beschluß vom 7. Dezember 1977 - 1 BvR 734/77
BVerfGE 46, 325 = DVBl 1978, 367 = NJW 1978, 368
Beschluß vom 8. November 1978 - 1 BvR 158/78
BVerfGE 50, 32 = NJW 1979, 413
Beschluß vom 12. März 1979 - 1 BvR 1034/78
NJW 1980, 277
Beschluß vom 22. Mai 1979 - 1 BvR 1077/77
BVerfGE 51, 188 = NJW 1980, 277 = MDR 1979, 728
Beschluß vom 25. Juli 1979 - 2 BvR 878/74
BVerfGE 52, 131 = NJW 1979, 1925
Beschluß vom 14. November 1979 - 1 BvR 654/79
BVerfGE 52, 391 = DVBl 1980, 191 = NJW 1980, 516
Beschluß vom 5. Februar 1980 - 2 BvR 914/79
BVerfGE 53, 148 = BStBl II 1980, 544 = HFR 1980, 203
Beschluß vom 15. April 1980 - 2 BvR 827/79
BVerfGE 54, 86 = DRiZ 1980, 348
Beschluß vom 15. April 1980 - 2 BvR 970/79
BVerfGE 54, 94 = EuGRZ 1980, 323
Beschluß vom 29. April 1980 - 2 BvR 1441/79
BVerfGE 54, 117 = NJW 1980, 1737
Beschluß vom 9. Juli 1980 - 2 BvR 701/80
BVerfGE 55, 1 = NJW 1980, 2698

noch: Bundesverfassungsgericht

Beschluß vom 7. Oktober 1980 - 1 BvL 50, 89, 240/79

BVerfGE 55, 72 = NJW 1981, 290 = ZZP 1981, 339 = MDR 1981, 290

Beschluß vom 9. Februar 1982 - 1 BvR 1379/80

BVerfGE 60, 1 = NJW 1982, 1453

Beschluß vom 9. Februar 1982 - 1 BvR 799/78

BVerfGE 59, 330 = NJW 1982, 1635 = MDR 1982, 545

Beschluß vom 20. April 1982 - 2 BvL 26/81

BVerfGE 60, 253 = NJW 1982, 2425

Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes

Beschluß vom 19. Oktober 1971 - GmS-OGS 3/70

BFHE 105, 101 = BStBl II 1972, 603 = BB 1972, 781 =

NJW 1972, 1411

Bundesfinanzhof

Urteil vom 25. November 1954 - V z 75/54 S

BFHE 60, 173 = BStBl III 1955, 66

Urteil vom 9. März 1967 - IV 184/63

BFHE 88, 212 = BStBl III 1967, 349

Beschluß vom 17. Juli 1967 - GrS 1/66

BFHE 91, 393 = BStBl II 1968, 344

Urteil vom 31. August 1967 - V 241/64

BFHE 89, 472 = BStBl III 1967, 686

Urteil vom 22. November 1968 VI R 52/67

BFHE 94, 310 = BStBl II 1969, 169

Beschluß vom 16. Dezember 1968 Gr. S. 3/68

BFHE 94, 436 = BStBl II 1969, 192

Urteil vom 20. Mai 1969 II 25/61

BFHE 96, 129 = BStBl II 1969, 550

Beschluß vom 14. August 1969 V B 32/69

BFHE 96, 389 = BStBl II 1969, 662

Urteil vom 5. März 1970 IV R 235/68

BFHE 98, 528 = BStBl. II. 1970, 496

noch: Bundesfinanzhof

Beschluß vom 27. Mai 1970 VI B 126/69
BFHE 99, 182 = BStBl II 1970, 626
Urteil vom 5. November 1970 V R 71/67
BFHE 101, 156 = BStBl II 1971, 220
Beschuß vom 26. Januar 1971 VII B 137/69
BFHE 101, 209 = BStBl II 1971, 306
Urteil vom 26. Juli 1972 I R 158/71
BFHE 106, 489 = BStBl II 1972, 919
Beschuß vom 13. Dezember 1972 VII B 71/72
BFHE 107, 560 = BStBl II 1973, 253
Beschuß vom 7. März 1973 II B 64/72
BFHE 109, 12 = BStBl II 1973, 504
Beschuß vom 20. Juni 1974 IV B 55-56/73
BFHE 113, 4 = BStBl II 1974, 637
Urteil vom 21. Januar 1976 I R 234/73
BFHE 118, 553 = BStBl II 1976, 513
Beschuß vom 9. März 1976 VII B 90/75
BFHE 118, 291 = BStBl II 1976, 437
Urteil vom 20. Januar 1978 VI R 193/74
BFHE 124, 508 = BStBl II 1978, 338
Urteil vom 13. Dezember 1978 I R 39/78
BFHE 127, 330 = BStBl II 1979, 482
Beschuß vom 26. November 1979 GrS 1/78
BFHE 129, 117 = BStBl II 1980, 99
Urteil vom 21. Februar 1980 V R 71-73/79
BFHE 130, 240 = BStBl II 1980, 457
Urteil vom 17. Dezember 1980 I R 148/76
BFHE 132, 211 = BStBl II 1981, 333
Urteil vom 14. Januar 1981 I R 133/79
BFHE 132, 508 = BStBl II 1981, 443
Beschuß vom 24. März 1981 VII B 64/80
BFHE 133, 8 = BStBl II 1981, 475
Urteil vom 28. April 1982 I R 35/79
BFHE 136, 515 = BStBl II 1983, 42

noch: Bundesfinanzhof

Urteil vom 26. August 1982 IV R 31/82
BFHE 136, 351 = BStBl II 1983, 23
Urteil vom 16. März 1983 IV R 147/80
BFHE 138, 143 = BStBl II 1983, 476
Urteil vom 25. März 1983 VI R 275/80
BFHE 138, 343 = BStBl II 1983, 453
Urteil vom 7. Juli 1983 VII R 43/80
BFHE 138, 527 = BStBl II 1983, 760 = HFR 1983, 523

Bundesgerichtshof

Urteil vom 17. Februar 1970 III ZR 139/67
BGHZ 53, 245 = NJW 1970, 946
Urteil vom 19. Dezember 1975 I ZR 99/74
NJW 1976, 474 = MDR 1976, 379
Urteil vom 12. Juli 1979 VII ZR 284/78
BGHZ 75, 138 = NJW 1979, 2614 = JR 1980, 111
= ZZP 93 (1980), 182
Urteil vom 31. Januar 1980 VII ZR 96/79
BGHZ 76, 133 = NJW 1980, 945
Urteil vom 12. Januar 1983 IVa ZR 135/81
BGHZ 86, 218 = NJW 1983, 822

Bundesverwaltungsgericht

Urteil vom 26. Mai 1955 III C 83.54
BVerwGE 2, 135 = NJW 1955, 1247
Urteil vom 4. März 1960 I C 43.59
BVerwGE 10, 202 = DVBl 1961, 37 = VerwRspr 12, 982
Urteil vom 10. Juni 1965 II C 195.62
BVerwGE 21, 217 = NJW 1965, 1875
Urteil vom 17. Oktober 1968 VIII C 48.68
Buchholz 310, § 86 Abs. 1 VwGO Nr. 79
Urteil vom 14. Juni 1972 III C 120.70
Buchholz 310, § 88 VwGO Nr. 3

noch: Bundesverwaltungsgericht

Urteil vom 28. Juli 1977 III C 17.74

DöV 1978, 337 = HFR 1978, 255 = MDR 1978, 77

= VerwRspr 29, 891

Urteil vom 8. Juni 1979 4 C 1.79

DVB1 1980, 593 = HFR 1980, 157 = NJW 1980, 900

Finanzgerichte

FG München, Urteil vom 26. September 1978

II 93/78 E, EFG 1979, 96

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20. November 1978

V 371/78, EFG 1979, 192

FG Düsseldorf, Urteil vom 8. Oktober 1980

XV/X 16/75 K, EFG 1981, 148

Oberlandesgerichte

OLG Celle, Beschluß vom 24. April 1978 - 11 U 26/78

NJW 1979, 377

OLG Frankfurt, Urteil vom 17. Oktober 1978 - 5 U 74/78

NJW 1979, 375

OLG Hamm, Urteil vom 10. Januar 1979 - 12 U 98/78

NJW 1979, 824

Hanseatisches OLG Hamburg, Urteil vom 7. März 1979

- 5 U 135/78, NJW 1979, 1717 = MDR 1979, 501

OLG Stuttgart, Urteil vom 8. Mai 1981 - 15 UF 316/80

NJW 1981, 2581

Oberverwaltungsgerichte

OVG Lüneburg, Beschluß vom 24. Oktober 1977 II OVGB

249/77, NJW 1978, 1340 = DVB1 1977, 997

Landgerichte

LG Paderborn, Urteil vom 1. Dezember 1977 - 1a S 235/77

NJW 1978, 381

A b k ü r z u n g s v e r z e i c h n i s

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Orte
Abs.	Absatz
abw.	abweichend
a.E.	am Ende
a.F.	alter Fassung
AK	Alternativkommentar
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
Ans.	Ansicht
AO	Abgabenordnung
ÄÖR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AußenStG	Außensteuergesetz
BayVBl	Bayerische Verwaltungsblätter
BB	Der Betriebs-Berater
Band	Bd.
Bem.	Bemerkung
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BR-Drucks.	Drucksachen des Bundesrates
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Drucksachen des Deutschen Bundestages
Buchholz	Sammel- und Nachschlagewerk der Recht- sprechung des Bundesverwaltungsgerichts, herausg. von K. Buchholz

BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
dgl.	dergleichen
d.h.	das heißt
dies.	dieselbe
Diss.	Dissertation
DöV	Die öffentliche Verwaltung
DRiZ	Deutsche Richterzeitung
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DVB1	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Einf.	Einführung
Einl.	Einleitung
Erg.-Lfg.	Ergänzungslieferung
ESTG	Einkommensteuergesetz
EuGRZ	Europäische Grundrechte-Zeitschrift
f., ff.	folgende
FG	Finanzgericht
FGG	Gesetz über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
FGO	Finanzgerichtsordnung
FR	Finanz-Rundschau
Fußn.	Fußnote
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
GKG	Gerichtskostengesetz
gl.A.	gleicher Ansicht
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
h.M.	herrschende Meinung

i.e.S.	im engeren Sinne
InfStW	Die Information über Steuer und Wirtschaft
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
JR	Juristische Rundschau
JuS	Juristische Schulung
JZ	Juristenzeitung
Kap.	Kapitel
Lfg.	Lieferung
LG	Landgericht
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MRK	Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Nachw.	Nachweis
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht
OLG	Oberlandesgericht
OVG	Oberverwaltungsgericht
R.	Rechtsspruch (in: StRK)
RAO	Reichsabgabenordnung
Rdn.	Randnummer
RSpr.	Rechtsprechung
Rz.	Randzahl
S.	Seite
s.a.	siehe auch
SGG	Sozialgerichtsgesetz
s.o.	siehe oben
sog.	sogenannt
StB	Der Steuerberater
Stbg	Die Steuerberatung
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StPO	Strafprozeßordnung
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft

Tz.	Textziffer
u.a.	und andere; unter anderem
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Rundschau
Verf.	Verfasser
VerwArch	Verwaltungsarchiv
VerwRspr	Verwaltungsrechtsprechung in Deutschland
VGFGEntlG	Gesetz zur Entlastung der Gerichte in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit
Vorbem.	Vorbemerkung
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
ZPO	Zivilprozeßordnung
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZZP	Zeitschrift für Zivilprozeß

E i n f ü h r u n g

Das Thema der Zurückweisung verspäteten Vorbringens im finanzgerichtlichen Verfahren enthält eine neuartige Problematik. Nachdem es früher in dem vom Amtsermittlungsprinzip beherrschten Steuerprozeß keine Präklusionsmöglichkeiten gab, ist in Anlehnung an die Vorschriften der ZPO-Vereinfachungsnovelle vom 3. Dezember 1976 ¹⁾ mit Art. 3 § 3 des Gesetzes zur Entlastung der Gerichte in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit vom 31. März 1978 (VGFGEntlG) ²⁾ die Möglichkeit der Zurückweisung verspäteten Vorbringens unter bestimmten Voraussetzungen eröffnet worden. Nach § 90 der als Regierungsentwurf ³⁾ vorliegenden Verwaltungsprozeßordnung soll diese Bestimmung inhaltlich unverändert künftig für alle Verwaltungsgerichtszweige gelten.

Bisher liegen nur vereinzelte Gerichtsentscheidungen zu Art. 3 § 3 VGFGEntlG vor. Die Kommentierungen knüpfen entweder bei den entsprechenden ZPO-Vorschriften an ⁴⁾ oder interpretieren die einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen zwar in einer eigenständigen Weise, aber derart

- 1) Gesetz zur Vereinfachung und Beschleunigung gerichtlicher Verfahren, BGBl I 1976, 3281; in Kraft seit 1. Juli 1977.
- 2) BGBl I 1978, 446; BStBl I 1978, 174; in Kraft seit 1. Mai 1978.
- 3) BR-Drucksache 100/82 vom 19. März 1982.
- 4) z.B. Tipke/Kruse, 10. Aufl., Tz. 10 zu § 76 FGO (Lfg. 37/Juni 1981).

restriktiv, daß der Beschleunigungs- und Entlastungseffekt der Vorschrift gefährdet ist ¹⁾. Es kann jedoch nicht der Sinn der Präklusionsmöglichkeit sein, praktisch leerzulaufen und nur im Wege der Androhung auf die Erfüllung der Mitwirkungspflichten der Beteiligten hinzuwirken.

Der Inhalt der zum Teil unbestimmten Tatbestandsmerkmale muß daher anhand der verschiedenen Auslegungsgrundsätze und unter Berücksichtigung der Prozeßrealitäten bestimmt werden. Dabei ist einerseits zu berücksichtigen, daß der verwaltungsprozessuale Untersuchungsgrundsatz sich durch die Mitwirkungspflichten der Beteiligten dem Beibringungsgrundsatz des Zivilprozesses in Verbindung mit der Aufklärungspflicht des Gerichts angleicht. Sind nunmehr auch im finanzgerichtlichen Verfahren Präklusionsmöglichkeiten gegeben, so besteht darin eine weitere Annäherung der Verfahrensarten.

Die Konsequenz der Präklusionsmöglichkeit, nämlich auf der Grundlage eines unvollständigen oder nicht mehr objektiv zutreffenden Sachverhalts entscheiden zu können, hat andererseits auch Einfluß auf den Streitgegenstandsbegriff im Sinne der herrschenden Saldierungstheorie ²⁾. Werden nämlich Fakten zu einzelnen Besteuerungsgrundlagen bei der Entscheidungsfindung ausgeschlossen, so kann diese nicht mehr die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids als

1) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuer-sachen, Rdn. 12300 ff. (Stand: August 1979).

2) vgl. Beschluß des Großen Senats des BFH vom 17. Juli 1967 GrS 1/66, BFHE 91, 393, BStBl II 1968, 344.

ganzen betreffen. Im Zusammenhang damit und bei der Interpretation der Tatbestandsmerkmale des Art. 3 § 3 VGFGEntlG ist es allerdings erforderlich, unter Heranziehung der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zu den zivilprozessualen Präklusionsvorschriften Inhalt und Grenzen der Prozeßgrundrechte ¹⁾ gerade auch im Steuerprozeß zu bestimmen, insbesondere zu überdenken, nach welchen Gesichtspunkten das Präklusionsermessen ²⁾ in Bezug auf die Fristsetzung und die Zurückweisung auszuüben ist.

Der Bundesfinanzhof hält derzeit eine enge Auslegung der Vorschrift des Art. 3 § 3 VGFGEntlG für geboten, wengleich die dadurch sich ergebende Beeinträchtigung des Gesetzeszwecks nicht verkannt wird ³⁾. Es fragt sich jedoch, ob die Ressourcen der Rechtsprechung als "knappes Gut" ⁴⁾ gerecht verteilt werden können, wenn der Konflikt zwischen Prozeßförderungspflicht und weitestgehender Berücksichtigung auch des verspäteten Vorbringens regelmäßig zu Gunsten der säumigen Partei aufgelöst werden soll.

- 1) Rechtsschutzgarantie (Art. 19 Abs. 4 GG), rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG), aber auch Willkürverbot (Art. 3 Abs. 1 GG).
- 2) dazu Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, Rdn. 12362 ff.
- 3) BFH-Urteil vom 28. April 1982 I R 35/79, BStBl II 1983, 42 (zu Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 1 VGFGEntlG); BFH-Urteil vom 14. Januar 1981 I R 133/79, BStBl II 1981, 443 (zu Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 3 VGFGEntlG).
- 4) zur Rechtsgewährung als "knappem Gut" Ernst Benda, Richter im Rechtsstaat, in: Kurskorrekturen im Recht, S. 235 ff., 256; diese Formulierung wird schon von Czermak, NJW 1978, 1342, benutzt; siehe auch Geschäftsbericht der Finanzgerichte, DStZ 1983, 319.

Die wesentliche Fragestellung, die hinter der folgenden Untersuchung steckt, lautet demgemäß: Wie sind unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks und der Rechte der Prozeßbeteiligten die Tatbestandsmerkmale der genannten Vorschrift auszulegen und welche Anwendungsmöglichkeiten bietet diese?

A. V e r f a h r e n s - u n d v e r f a s s - u n g s r e c h t l i c h e G r u n d l a g e n

Die auf die Sachverhaltsermittlung und Sammlung des Tatsachenstoffs bezogenen Verfahrensgrundsätze im Zivil- und Verwaltungsprozeß stellen die Ausgangslage dar, aus der heraus die Präklusionsvoraussetzungen in § 296 ZPO für das zivilgerichtliche Verfahren und Art. 3 § 3 VGFG-EntlG für das finanzgerichtliche Verfahren (als besonderes verwaltungsgerichtliches Verfahren) jeweils zu verstehen sind. Die Auslegung der einzelnen Tatbestandsmerkmale hat dabei auch die Verfassungsgrundsätze zu berücksichtigen, die einen Einfluß auf das Prozeßrecht haben können: der Gleichheitsgrundsatz, die Rechtsschutzgarantie, das Rechtsstaatsprinzip und der Anspruch auf rechtliches Gehör. Es ist zu fragen, in welcher Weise sich die mögliche Zurückweisung verspäteten Vorbringens im finanzgerichtlichen Verfahren mit diesen Verfassungsprinzipien in Einklang bringen läßt.

I. Verfahrensgrundsätze im Zivil- und Verwaltungsprozeß

Der Urteilsfindung hat die Beibringung des Tatsachenstoffs, der Entscheidungsgrundlage werden soll, und die Beschaffung der Beweise dafür vorauszugehen. Die Stoffsammlung kann, ebenso wie der Prozeßbetrieb, dem Gericht übertragen sein oder den Parteien. Wird die Stoffsammlung dem Gericht übertragen, so spricht man vom Untersuchung- oder Inquisitionsgrundsatz¹⁾. Tragen die Parteien die alleinige Verantwortung für die Sammlung des

1) vgl. z.B. Ule, Verwaltungsprozeßrecht, § 26 I/S. 111

Prozeßstoffs, so spricht man vom Verhandlungs- oder Beibringungsgrundsatz ¹⁾. Mit Einschränkungen gilt: Die Verhandlungsmaxime ist ein Grundsatz des Zivilprozesses, der Untersuchungsgrundsatz ein solcher des Verwaltungsprozesses.

Die Vorherrschaft der Verhandlungsmaxime im Zivilprozeß wird mit der Erfahrung begründet, daß jede Partei, weil sie vor allem an der Ermittlung des Sachverhalts interessiert ist, schon zu ihrem eigenen Vorteil das ihr Günstige vorbringt. Die Darstellungen beider Parteien zusammen ergeben dann ein vollständiges Bild der streitigen Vorgänge. Der Egoismus der Parteien und die Gegensätzlichkeit ihrer Interessen sorgen danach für die Beibringung und Aufhellung des Streitmaterials ²⁾. Der Verhandlungsgrundsatz dient einer Privatrechtsordnung, die auf Vertragsfreiheit und Privateigentum beruht und demgemäß die Verfügung über Rechtspositionen zuläßt ³⁾. Von Seiten des Gerichts bedeutet die Verhandlungsmaxime eine "Hinnahme fremder Faktenselektion" ⁴⁾.

- 1) Rosenberg/Schwab, Zivilprozeßrecht, § 78 I 1/S. 433; Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, Grundzüge 3 vor § 128, jeweils mit Literaturzusammenstellung; Thomas/Putzo, ZPO, Einl. I 1 und 2; Stein/Jonas, ZPO, Vorbemerkung vor § 128 VII.
- 2) Dies wurde insbesondere wegen der Mitwirkung von Advokaten nicht immer so gesehen. Nach dem Corpus Juris Fridericianum vom 26. April 1781 hatte der Richter die Wahrheit selbst mit Hilfe von Assistenzräten aufzusuchen (nach Conrad, Deutsche Rechtsgeschichte II, 4. Teil, 2. Abschn., 2. Kap./S. 467).
- 3) Rosenberg/Schwab, a.a.O., § 78 I 3/S. 434.
- 4) Lautmann, Justiz - die stille Gewalt, 4.2/S. 63.

Im Gegensatz dazu beherrscht der Untersuchungsgrundsatz alle Verfahren, in denen es um die Durchsetzung öffentlicher Interessen zumindest neben privaten Interessen geht. Das gilt nicht nur für das behördliche Verwaltungsverfahren, das Verfahren in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit, das Strafverfahren und das besondere Verfahren in Ehesachen, Kindschaftssachen und Entmündigungssachen, sondern auch für den allgemeinen Verwaltungsprozeß sowie die besonderen Verwaltungsprozeßarten des sozial- und finanzgerichtlichen Verfahrens ¹⁾.

Das Wesen des Untersuchungsgrundsatzes liegt darin, daß das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen erforscht, ohne an das Vorbringen und die Beweisanträge der Beteiligten gebunden zu sein; dies gilt jedenfalls theoretisch, wenngleich - soweit ein Untersuchungsorgan wie etwa der Staatsanwalt fehlt - zumindest in der zivilprozessualen Praxis auch in Ehe-, Kindschafts- und Entmündigungssachen die Untersuchungsmaxime weitgehend dem Beibringungsgrundsatz angeglichen ist ²⁾.

1) vgl. § 86 VwGO, § 76 FGO, § 103 SGG, § 12 FGG, § 244 Abs. 2 StPO, §§ 616, 617, 640 Abs. 1, 653, 670 Abs. 1 ZPO.

2) Baumann, Grundbegriffe und Verfahrensprinzipien des Zivilprozeßrechts, S. 56; Jauernig, Zivilprozeßrecht, S. 76.

1. Inhalt und Grenzen des Beibringungsgrundsatzes im Zivilprozeß

Private Rechtsbeziehungen lassen ganz überwiegend eine freie Gestaltung durch die Beteiligten zu, wenngleich bei überwiegenden Belangen der Allgemeinheit eine gesetzliche Einschränkung dieser Freiheit hinzunehmen ist. Soweit die Parteien ihre Rechtsbeziehungen frei gestalten dürfen, müssen sie das auch im Prozeß können. Denn der Prozeß bezweckt nur die Durchsetzung privater Rechte ¹⁾. Deshalb bestimmen die Parteien im Rahmen ihrer Parteiherrschaft den Gegenstand des Prozesses durch ihre Anträge.

Eine ganz andere Frage ist die, ob die Parteiherrschaft das Verfahren selbst ergreifen darf. Während man die Herrschaft über den sachlichen Anspruch zweckmäßigerweise als Verfügungs- oder Dispositionsgrundsatz bezeichnet, äußert der Beibringungsgrundsatz namentlich die Wirkung, daß die Parteien darüber entscheiden, welchen Tatsachenstoff sie dem Gericht unterbreiten wollen. Was die Parteien übereinstimmend nicht berücksichtigt haben wollen, scheidet für die Urteilsfindung aus. Andererseits ist das Gericht an eine übereinstimmend vorgetragene Tatsache gebunden ²⁾.

1) Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, Grundzüge 3 A vor § 128.

2) Blomeyer, Zivilprozeßrecht, § 14 II 1 b, c/S. 68; Rosenberg/Schwab, Zivilprozeßrecht, § 78 II/S. 435 f.; Bethge, NJW 1982, 1 (3), sieht im Zivilprozeß ein "staatsdistanziertes horizontales Zusammenwirken der einzelnen Rechtsgenossen".

Die Begrenzung des Tatsachenstoffs führt gleichwohl regelmäßig nicht zu einem unbefriedigenden rechtlichen Prozeßergebnis, weil aus der gegensätzlichen Interessenlage der Parteien heraus letztlich doch alles an entscheidungserheblichen Tatsachen vorgetragen wird. Zudem wird der Beibringungsgrundsatz durch die Wahrheits- und Erklärungsspflicht der Parteien (§ 138 ZPO) sowie die Erörterungs- und Fragepflichten des Gerichts (§ 139 ZPO) abgeschwächt ¹⁾.

Gleichwohl gehört der Beibringungsgrundsatz nach wie vor zu den tragenden Grundlagen des Zivilprozesses, obwohl er nicht ausdrücklich in der ZPO erwähnt ist. Seine Geltung wird jedoch im allgemeinen aus Einzelvorschriften, die dem Gericht eine Sachverhaltsermittlung von Amts wegen untersagen, aber auch im Wege des Umkehrschlusses aus seinen ausdrücklichen Durchbrechungen hergeleitet ²⁾. Allerdings haben sich die Ausnahmen im Laufe der Gesetzgebungsentwicklung vermehrt, so daß Zweifel darüber entstanden sind, ob der Beibringungsgrundsatz nach wie vor den Zivilprozeß beherrscht ³⁾. Die gegenteilige Auffassung kann vor allem darauf verweisen, daß das Gericht heute nach den §§ 142 - 144 ZPO

- 1) Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, Grundzüge 3 D vor § 128.
- 2) Prütting, NJW 1980, 361 (362); Brüggemann, Judex statutor und judex investigator, S. 106 ff.
- 3) Bomsdorf, Prozeßmaximen und Rechtswirklichkeit, S. 278 ff.; Wassermann, Der soziale Zivilprozeß, S. 97, 102 f.; Egon Schneider, MDR 1977, 793 ff.

alle Beweismittel mit Ausnahme des (allerdings bedeutsamen) Zeugenbeweises von Amts wegen anordnen kann ¹⁾).

Diese Argumente verlieren allerdings an Gewicht, wenn man im Rahmen des Beibringungsgrundsatzes auseinanderhält, wer die erheblichen Tatsachen in den Prozeß einführt und wie es mit dem Beweis dieser Tatsachen aussieht ²⁾. Es sind nach wie vor allein die Parteien, welche die Tatsachen in den Prozeß einbringen. Das Gericht darf auch nur über beweisbedürftige Tatsachen Beweis erheben, also über solche, die vorgetragen und vom Prozeßgegner bestritten worden sind ³⁾. Bei den Fragen, wer die Tatsachen vorträgt, welche Tatsachen im Urteil verwertet werden und welche Tatsachen beweisbedürftig sind, enthält die ZPO keine nachhaltigen Durchbrechungen des reinen Beibringungsgrundsatzes. Nur bei der Frage, wer die Beweiserhebung veranlaßt, ist dies der Fall: Hier ist das Gericht jeweils zur Beweiserhebung von Amts wegen berechtigt, aber nur dies und nicht - wie es eine reine Untersuchungsmaxime fordern würde - verpflichtet ⁴⁾.

Auch aus § 139 ZPO kann noch keine Kooperationsmaxime im Sinne einer "Arbeitsgemeinschaft" zwischen Gericht und Parteien ⁵⁾ konstruiert werden. Zwar ist das freie

1) Blomeyer, Zivilprozeßrecht, § 14 II 1 c) / S. 68; also Augenschein, Sachverständige, Urkunden und Parteivernehmung.

2) Prütting, NJW 1980, 361 (363).

3) Thomas/Putzo, ZPO, Vorbem. 1 vor § 284 und Anm. 1 zu § 358a; Rosenberg/Schwab, Zivilprozeßrecht, § 125 II 5/ S. 740.

4) Prütting, a.a.O.

5) so aber Wassermann, Der soziale Zivilprozeß, S. 97 ff.

Spiel der Kräfte im Prozeß in mancherlei Weise eingeschränkt. Der Beibringungsgrundsatz hat den Zivilprozeß jedoch nie in der Weise beherrscht, daß die Parteien alles und der Richter nichts zur Ermittlung der Wahrheit beitragen ¹⁾. Es läßt sich aber bis heute eine echte Dominanz des Beibringungsgrundsatzes feststellen, die dazu berechtigt, den Zivilprozeß auch weiterhin von diesem Grundsatz als beherrscht anzusehen ²⁾, wenngleich eine zusammenfassende Würdigung von Prozeßrechtsnormen und Prozeßwirklichkeit ergibt, daß die Grenze zwischen Verhandlungsmaxime und Untersuchungsgrundsatz fließend geworden ist ³⁾. Denn auch der Zivilprozeß ist ein auf Findung der materiellen Wahrheit angelegtes ⁴⁾ Gerichtsverfahren, in dem nicht lediglich eine "formelle Wahrheit" gesucht wird ⁵⁾.

- 1) Brüggemann, *Judex statutor und judex investigator*, S. 106 ff.
- 2) Prütting, NJW 1980, 361 (363); Rosenberg/Schwab, *Zivilprozeßrecht*, § 78 I 2, II/S. 433 ff.; Grunsky, *Grundlagen des Verfahrensrechts*, S. 164 ff.; Jauernig, *Zivilprozeßrecht*, S. 71 ff.; Bettermann, ZZP 91 (1978), 365 ff., 390; Sellert, JuS 1977, 781 ff., 787; Brüggemann, a.a.O., S. 446 ff.; Stürner, *Die Aufklärungspflicht der Parteien des Zivilprozesses*, S. 6 (Fußn. 8), 63 ff.
- 3) Stürner, a.a.O., S. 64 ff.; Wolfram Henckel, ZZP 92 (1979), 100 ff., 105, zur Funktion des § 139 Abs. 1 ZPO.
- 4) BVerfG-Beschlüsse vom 24. März 1976 - 2 BvR 804/75, BVerfGE 42, 64, 73 f. (betr. Willkür bei einer Auseinandersetzungsversteigerung), und vom 25. Juli 1979 - 2 BvR 878/74, BVerfGE 52, 131, 153 (betr. verfassungsrechtliche Fragen im Arzthaftungsprozeß); Rosenberg/Schwab, *Zivilprozeßrecht*, § 78 I 4/S. 433 ff.
- 5) so aber Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *Kommentar zur AO und FGO*, Anm. 5 zu § 88 AO.

2. Die Erforschung des Sachverhalts im Verwaltungsprozeß

Im Gegensatz zum Zivilprozeß, der den Parteien vorrangig die Tatsachensammlung und das Vorbringen überläßt, gilt im Verwaltungsprozeß (im weiteren Sinne: also unter Einschluß des sozial- und finanzgerichtlichen Verfahrens) gemäß § 86 Abs. 1 VwGO, § 103 SGG, § 76 Abs. 1 FGO der Untersuchungsgrundsatz, der wegen des hierbei bestehenden öffentlichen Interesses an der sachlichen Richtigkeit der Entscheidung ¹⁾ dem Gericht die Erforschung und Klärung des Sachverhalts von Amts wegen aufgibt und die Anwendung der ZPO-Vorschriften ausschließt, die auf dem Beibringungsgrundsatz beruhen ²⁾.

Dabei ist es im Interesse einer möglichst umfassenden, den Erfordernissen des konkreten Falles angepaßten Aufklärung des Sachverhalts grundsätzlich dem Ermessen des Gerichts überlassen, welche Mittel es zur Tatsachenermittlung anwendet. Das Gericht ist dabei wie auch hinsichtlich der Würdigung der Ergebnisse der Beweiserhebung und des Gesamtergebnisses der mündlichen Verhandlung frei. Andererseits ist das Gericht aus demselben Grunde im Verwaltungsprozeß von jeder Bindung an das Vorbringen und die Beweisanträge der Beteiligten befreit. Das Gericht muß in jedem Falle von sich aus auch alle Tatsachen ermitteln und berücksichtigen, die der Sache nach naheliegen und gegeben sein können, selbst wenn von den Beteiligten in dieser Hinsicht nichts Substantiiertes vorgetragen worden ist. Ebenso muß das Gericht erforderlichenfalls Beweise erheben, auch wenn die Beteiligten keine formellen Beweisanträge gestellt

1) Kopp, VwGO, Anm. 1 zu § 86.

2) Kopp, a.a.O., Anm. 2 zu § 173.

haben. Es wird umgekehrt durch das Vorbringen der Beteiligten, auch wenn es nicht bestritten wird, noch nicht der Notwendigkeit enthoben, in eigener Verantwortung und erforderlichenfalls auf Grund eigener Ermittlungen zu prüfen, ob der Vortrag der Beteiligten den Tatsachen entspricht ¹⁾. Demgemäß können im Verwaltungsprozeß auch Zeugen vernommen werden, auf die sich kein Beteiligter bezogen hat, und demgemäß gibt es im Verfahren der Untersuchungsmaxime kein Substantiierungsrisiko der Beteiligten ²⁾.

a) Umfang und Inhalt der Untersuchungspflicht

Der Umfang der Untersuchungspflicht des Gerichts wird im Rahmen seiner Entscheidungsmöglichkeiten durch den Klageantrag, den Streitgegenstand und die Tatbestandsvoraussetzungen nach dem anzuwendenden materiellen Recht bestimmt. Die Untersuchungspflicht greift insoweit Platz, als eine Aufklärung des Sachverhalts für die Entscheidung des Gerichts erforderlich ist, besagt aber nichts über Inhalt und Umfang der Entscheidungsmöglichkeiten des Gerichts selbst. Sie kann daher auch nicht die Verpflichtung oder Berechtigung des Gerichts begründen, eine Sache in jeder Hinsicht für eine alle nur denkbaren Streitpunkte klärende abschließende Sachentscheidung ohne Rücksicht auf den Streitgegenstand spruchreif zu machen ³⁾. Allerdings hat das Verwaltungsgericht bei einer an zwingendes Recht gebundenen Verwaltungsentscheidung den Sachverhalt in dem zur Sach-

1) Kopp, VwGO, Anm. 14 f. zu § 86; anders im Zivilprozeß, wo Nichtbestreiten als Zugestehen gilt (§ 138 Abs. 3, § 288 ZPO).

2) Tipke/Kruse, AO/FGO, 10. Aufl., Tz. 2 (S. 64 unten) zu § 76 FGO.

3) Kopp, a.a.O., Anm. 4 zu § 86.

entscheidung erforderlichen Umfang aufzuklären, dabei die Sache unter Berücksichtigung in Betracht kommender Gründe selbst zu klären und abschließend zu entscheiden ¹⁾.

Die gebotene Erforschung des Sachverhalts erfordert, daß das Gericht alle vernünftigerweise zu Gebote stehenden Möglichkeiten einer Aufklärung des für seine Entscheidung maßgeblichen Sachverhalts ausschöpft, die geeignet erscheinen, um die für die Entscheidung erforderliche Überzeugung des Gerichts zu begründen. Das Gericht ist verpflichtet, jede mögliche Aufklärung des Sachverhalts bis an die Grenze der Zumutbarkeit zu versuchen, sofern dies für die Entscheidung des Rechtsstreits erforderlich ist. Die §§ 286 ff. ZPO (mit Einschränkungen) und § 244 StPO sind insoweit auch im Verwaltungsprozeß sinngemäß anzuwenden ²⁾.

Demnach ist das Gericht verpflichtet, grundsätzlich alle in der Sache naheliegenden bzw. von den Beteiligten angebotenen Beweise zu erheben, wenngleich das Ausmaß der gerichtlichen Ermittlung auch von der Mitwirkung der Beteiligten abhängt ³⁾. Das Gericht darf dabei auf bestehende Erkenntnismöglichkeiten, insbesondere auf Beweismittel, in einer Sache nur dann verzichten, wenn sie unzulässig, schlechterdings untauglich, unerreichbar oder für die Entscheidung unerheblich sind, ferner, wenn die zu beweisende Tatsache als wahr unterstellt

1) BVerwG-Urteil vom 26. Mai 1955 III C 83.54, BVerwGE 2, 135, und BVerwG-Urteil vom 4. März 1960 I 43.59, BVerwGE 10, 202 (204); anders bei der Aufhebung einer Verwaltungsentscheidung wegen eines Ermessensfehlers: das Gericht braucht hier nicht durch eigene Sachaufklärung die Grundlage für eine neue Ermessensentscheidung zu treffen.

2) BVerwG-Urteil vom 28. Juli 1977 III C 17.74, MDR 1978, 77.

3) Redeker, DVBl 1981, 83 (84).

werden kann oder wenn das Gericht vom Vorliegen oder Fehlen einer Tatsache bereits unerschütterlich überzeugt ist ¹⁾.

Unzulässig ist es dagegen, bei noch nicht hinreichend geklärten Fragen tatsächlicher Art eine der Sache nach noch mögliche Beweisaufnahme zu unterlassen bzw. einen entsprechenden Antrag eines Beteiligten abzulehnen, weil das zu erwartende Ergebnis der Beweisaufnahme nach Lage der Dinge die Überzeugung des Gerichts nicht ändern könne (Verbot der Vorwegnahme der Beweismittel) oder weil der beantragte Beweis höchst unökonomisch sei ²⁾ (Pflicht zur Erschöpfung der Beweismittel) ³⁾. Anhaltspunkte dafür, wann das Gericht von der Erhebung eines Beweises absehen darf, kann § 244 Abs. 3 bis 5 StPO geben, der insoweit einen allgemeinen Rechtsgedanken zum Ausdruck bringt ⁴⁾.

Unterläßt das Gericht eine sachlich mögliche weitere Aufklärung, obwohl die Beteiligten entsprechende Beweisanträge gestellt oder zumindest auf die Notwendigkeit weiterer Sachaufklärung substantiiert hingewiesen haben oder sich dem Gericht die Notwendigkeit dazu aufdrängen mußte, so liegt ein wesentlicher Verfahrensmangel vor. Zwar ist es nach pflichtgemäßem Ermessen

1) Kopp, VwGO, Anm. 6 zu § 86; Eyermann/Fröhler, VwGO, Rdn. 19 zu § 86; Redeker/von Oertzen, Anm. 9 und 14 zu § 86; zu den Beweisgrundsätzen beim Streit um die Identität einer Person (Fall Anastasia) und im Rahmen eines Indizienbeweises: BGH-Urteil vom 17. Februar 1970 III ZR 139/67, BGHZ 53, 245 (259, 261).

2) BVerfG-Beschluß vom 8. November 1978 - 1 BvR 158/78, NJW 1979, 413.

3) BVerfG, a.a.O., S. 414; BGH ("Anastasia"), a.a.O., S. 259 f.; vgl. ferner Stein/Jonas/Schumann/Leipold, ZPO, Anm. B I zu § 284; Zöller/Stephan, ZPO, Anm. 2 zu § 284; Thomas/Putzo, ZPO, Anm. 2 und 3 zu § 284; Rosenberg/Schwab, Zivilprozeßrecht, § 119 I 1/S. 692 f.

4) BVerwG-Urteil vom 8. Juni 1979 - 4 C 1.79, DVBl 1980, 593.

erforderlich, daß das Gericht grundsätzlich eigene Feststellungen trifft. Andererseits ist es aber unbedenklich, wenn das Gericht die von der Verwaltungsbehörde oder aber von einem anderen Gericht getroffenen Tatsachenfeststellungen auch für seine Entscheidung übernimmt, soweit sie überzeugend sind und durch den Vortrag der Beteiligten nicht in Zweifel gezogen werden ¹⁾.

b) Mitwirkung der Beteiligten an der Erforschung des Sachverhalts

Die Mitwirkung der Beteiligten an der Erforschung des Sachverhalts dient vor allem der Durchsetzung und Verteidigung ihrer Rechte. Sie ist zugleich aber ein Mittel der Sachaufklärung, weil die Beteiligten vielfach die primären Wissensträger sind. Die Mitwirkung stellt daher sowohl ein Recht als auch eine Pflicht der Beteiligten dar, den Prozeß zu fördern ²⁾. Kommen die Beteiligten dieser Pflicht nicht nach, so bedingt das in gewissem Umfang eine Verringerung der Anforderungen an die Aufklärungspflicht des Gerichts und hat grundsätzlich zur Folge, daß die betroffenen Beteiligten insoweit das Recht verlieren, in der Revision eine Verletzung der Aufklärungspflicht des Gerichts zu rügen ³⁾.

1) vgl. BVerwG-Urteil vom 8. Juni 1979 - 4 C 1.79, DVBl 1980, 593 (594): Beschränkung auf ein Sachverständigengutachten; ein Aufklärungsmangel setzt voraus, daß sich dem Gericht eine weitere Beweiserhebung "aufdrängen mußte"; ebenso BVerwG-Urteil vom 17. Oktober 1968 VIII C 48.68, Buchholz 310, § 86 Abs. 1 VwGO Nr. 79.

2) BVerfG-Beschluß vom 14. November 1979 - 1 BvR 654/79, DVBl 1980, 191 (193) zum Asylrecht; zu unterscheiden von der Mitwirkungspflicht ist die Beweislast.

3) Kopp, VwGO, Anm. 12 zu § 86.

Das Gericht ist, wenn und soweit ein Beteiligter es unterläßt, zur Klärung der ihn betreffenden, insbesondere der für ihn günstigen Tatsachen beizutragen, obwohl ihm dies unschwer möglich und zumutbar wäre, nicht gehalten, von sich aus allen denkbaren Möglichkeiten nachzugehen. Die Verpflichtung des Gerichts zur Erforschung des Sachverhalts findet auch im Verwaltungsprozeß ihre Grenze dort, wo die Mitwirkungspflicht der Beteiligten einsetzt ¹⁾. Dies gilt vor allem dann, wenn das Gericht die Beteiligten auf die Erheblichkeit bestimmter Umstände hingewiesen und sie zur Stellungnahme, zur Vorlage von Unterlagen usw. aufgefordert hat.

Eine weitere Folge der Mitwirkungslast ist, daß das Gericht aus der Unterlassung oder Verweigerung der Mitwirkung Schlüsse zur Feststellung des Sachverhalts (Beweiswürdigung) ziehen darf, wobei der Beteiligte zunächst auf die Möglichkeit dieser Schlußfolgerung hinzuweisen ist; soweit die Gründe, die einen Beteiligten veranlassen, sich passiv zu verhalten, allerdings vertretbar und verständlich sind, darf die Verweigerung der Mitwirkung jedoch nicht zu einer Umkehr der materiellen Beweislast führen ²⁾. Hierbei ist von Belang, daß eine gesetzlich festgelegte Regel über die Verteilung der materiellen Beweislast (Feststellungslast), also der Frage, wer die Folgen der Nichterweislichkeit einer Tatsache zu tragen hat, im Verwaltungsprozeß im allgemeinen und im Steuerprozeß im besonderen fehlt ³⁾. Zwar gilt im Regelfall, daß die Finanzbehörde

1) Redeker, DVBl 1981, 83 (84).

2) Redeker, a.a.O., S. 84 ff.

3) vgl. BFH-Urteil vom 13. Dezember 1978 I R 39/78, BStBl II 1979, 482 (487).

die Feststellungslast für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um einen Steueranspruch geltend machen zu können, der in Anspruch genommene Steuerpflichtige dagegen für Tatsachen, die Steuerbefreiungen und -ermäßigungen begründen oder einen Steueranspruch aufheben oder einschränken ¹⁾.

Diese Regel gilt indes nicht ohne Ausnahmen ²⁾. Scheitert die sichere Tatsachenfeststellung nämlich daran, daß bei einem Beteiligten ungeordnete Verhältnisse herrschen, so darf der Prozeßgegner nicht darunter leiden. Liegen bestimmte Verhältnisse in der Verantwortungssphäre eines Beteiligten und ist diesem daher die Beweisführung zur Klärung des Sachverhalts möglich und auch zumutbar (Beweisnähe), so trifft diesen Beteiligten auch die materielle Beweislast ³⁾.

c) Die Hinweispflicht des Vorsitzenden

Um die Untersuchungspflichten des Gerichts und die Mitwirkungspflichten der Beteiligten sachgerecht zu koordinieren, hat der Vorsitzende darauf hinzuwirken, daß Formfehler beseitigt, unklare Anträge erläutert, sachdienliche Anträge gestellt, ungenügende Angaben ergänzt und alle für die Feststellung und Beurteilung des Sachverhalts wesentlichen Erklärungen abgegeben werden ⁴⁾.

1) vgl. BFH-Urteil vom 5. November 1970 V R 71/67, BStBl II 1971, 220.

2) BFH-Urteil vom 7. Juli 1983 VII R 43/80, HFR 1983, 523, mit zahlreichen Rechtsprechungsnachweisen.

3) kritisch zu der auf der sog. Normentheorie beruhenden Standardformel (vgl. Fußnote 1): Anmerkung zu dem Urteil VII R 43/80, HFR 1983, 524, mit Literaturhinweisen; Weber-Grellet, StW 1981, 48 (52 ff.); Martens, StW 1981, 322 (331).

4) § 86 Abs. 3 VwGO, § 76 Abs. 2 FGO; vgl. auch § 139 ZPO, dazu Egon Schneider, MDR 1977, 881, 969.

Diese Hinweispflicht hat nicht nur den Zweck, die sachgemäße Durchführung des Verfahrens zu erleichtern und zu verhindern, daß die Verwirklichung der den Beteiligten zustehenden formellen Möglichkeiten und materiellen Ansprüche an deren Unerfahrenheit oder mangelnder Rechtskenntnis scheitert ¹⁾. Sie soll vor allem auch zu einer richtigen, dem Gesetz entsprechenden und gerechten Entscheidung des Gerichts beitragen ²⁾ und der Verwirklichung des Rechts der Beteiligten auf Gehör gemäß Art. 103 Abs. 1 GG dienen ³⁾. Insbesondere darf das Gericht seine Entscheidung nicht auf einen rechtlichen Gesichtspunkt stützen, den ein Beteiligter erkennbar übersehen hat, ohne ihm dazu Gelegenheit zur Äußerung zu geben.

Die Hinweispflicht des Vorsitzenden wird in der mündlichen Verhandlung von der Pflicht zur Erörterung (§ 104 Abs. 1 VwGO, § 93 Abs. 1 FGO) ergänzt. Hinzu kommen vorbereitend die Erörterungsmöglichkeiten des Berichterstatters ⁴⁾. Von diesen Fürsorgepflichten des Gerichts in einem fairen Verfahren ⁵⁾ abgesehen bleibt es aber den Beteiligten überlassen, in eigener Verantwortung sich insbesondere bei prozessualen Wahlmöglichkeiten so zu verhalten, wie es ihnen richtig erscheint.

- 1) BVerwG-Urteil vom 10. Juni 1965 II C 195.62, NJW 1965, 1875.
- 2) BVerfG-Beschluß vom 24. März 1976 - 2 BvR 804/75, BVerfGE 42, 64 (73) zu § 139 ZPO, Art. 3 Abs. 1 GG.
- 3) abweichende Begründung (Art. 103 Abs. 1 GG) des Verfassungsrichters Geiger dazu in BVerfGE 42, 79 (87); vgl. auch BGH-Urteil vom 19. Dezember 1975 I ZR 99/74, NJW 1976, 474.
- 4) §§ 87 VwGO, 79 FGO, 106 SGG, 273, 279 ZPO.
- 5) dazu Benda, Der soziale Rechtsstaat, S. 477 ff., 495, und Heyde, Die Rechtsprechung, S. 1199 ff., 1226, in: Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland.

3. Besondere Darlegungs- und Mitwirkungspflichten im finanzgerichtlichen Verfahren

Nach § 65 FGO muß die Klage den Kläger, den Beklagten und den Streitgegenstand, bei Anfechtungsklagen auch den angefochtenen Verwaltungsakt oder die angefochtene Entscheidung bezeichnen und soll einen bestimmten Antrag enthalten. Ferner sollen die zur Begründung dienenden Tatsachen und Beweismittel angegeben werden. Entspricht die Klage diesen Anforderungen nicht in vollem Umfange, so hat der Vorsitzende den Kläger zu der erforderlichen Ergänzung innerhalb einer bestimmten Frist aufzufordern. Besonderheiten der Beweismittelbeschaffung im finanzgerichtlichen Verfahren bestehen dabei insofern, als die Behörde nach § 71 Abs. 2 FGO ihre Akten vorzulegen hat, während der klagende Steuerpflichtige vielfach zum Nachweis von Abzugsbeträgen und deren Berechtigung Aufzeichnungen und Belege beizubringen hat.

Ist ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen, der sich auf Vorgänge im Ausland bezieht, so haben die Beteiligten diesen Sachverhalt wegen der insofern eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten des Finanzgerichts selbst aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Sie haben dabei alle für sie bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszunutzen und können sich nicht darauf berufen, Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen zu können, wenn eine diesbezügliche Vorsorge möglich gewesen wäre (Beweisbeschaffungs- und -vorsorgepflicht nach § 90 Abs. 2 AO i.V.m. § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO). Im übrigen gilt ganz allgemein die prozessuale Wahrheits- und Erklärungsspflicht nach § 76 Abs. 1 Satz 3 FGO.

a) Bestimmung des Streitgegenstandes

Für den finanzgerichtlichen Regelfall, nämlich die Anfechtungsklage mit dem Ziel der vollständigen oder teilweisen Aufhebung eines Steuerverwaltungsaktes, wird ausdrücklich unterschieden zwischen der Bezeichnung des Verwaltungsaktes als solchen und dem Streitgegenstand, so daß hieraus schon vom Gesetzeswortlaut her der Schluß zu ziehen ist, daß der Streitgegenstand einer Anfechtungsklage weder gleichbedeutend mit dem Verwaltungsakt ist noch sich ohne weiteres aus ihm ergibt. Mangels einer näheren gesetzlichen Bestimmung ist der Begriff des Streitgegenstandes einer finanzgerichtlichen Anfechtungsklage nach wie vor umstritten ¹⁾.

Streitgegenstand im Zivilprozeß ist nach Habscheid ²⁾ die Rechtsbehauptung (Gegenstand des Anspruchs) des Klägers, ihm sei in dem eingeschlagenen Verfahren die begehrte Rechtsfolge auf Grund eines bestimmten Lebenssachverhalts (Grund des Anspruchs) zuzusprechen; dabei kann der Kläger den Umfang des Klagegrundes nicht beschränken. Es ist aber seine und des Beklagten Aufgabe, ihn mit Tatsachen auszufüllen; nur insoweit ist der Lebenssachverhalt nach der Verhandlungsmaxime Entscheidungsgrundlage ³⁾.

1.) dazu u.a. Tipke/Kruse, AO/FGO, 10. Aufl., Tz. 3 zu § 65 FGO; List, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. 5 ff. und Anm. 16 ff. zu § 65 FGO: die eine Auffassung legt das Hauptgewicht auf das Klagebegehren, die andere stellt mehr auf den Sachverhalt ab.

2.) Walter J. Habscheid, Der Streitgegenstand im Zivilprozeß und im Streitverfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit, S. 221 f.

3.) Habscheid, a.a.O., S. 222.

Bei der Streitgegenstandsdiskussion im finanzgerichtlichen Verfahren geht es dagegen weniger um eine dogmatische Begriffsbildung im allgemeinen, sondern vor allem um die Frage, was Gegenstand des Steuerrechtsstreits ist: was dem Gericht nach dem Willen des Klägers zur Entscheidung unterbreitet werden soll und wie weit das Gericht an eine vom Kläger gewollte Begrenzung gebunden ist, wie weit also der Rahmen der Prüfungsbefugnis des Gerichts geht ¹⁾.

aa) Darstellung der theoretischen Positionen

Nach der in der Literatur nach wie vor ²⁾ verbreiteten Individualisierungstheorie darf das Finanzgericht nur das ihm vom Kläger vorgelegte Rechtsproblem mit dem ihm zugrundeliegenden Ausschnitt aus dem steuerlich relevanten Gesamtsachverhalt prüfen ³⁾. Es muß dann, wenn es den Rechtsstandpunkt des Klägers für richtig hält, den in dem angefochtenen Verwaltungsakt festgesetzten Steuerbetrag um den diesem Sachverhaltsausschnitt entsprechenden Betrag kürzen.

Dieser (engeren) Theorie liegt eine exakte Scheidung der Aufgabe der Verwaltung, die im Rahmen des geltenden Rechts im Einzelfall Sachverhalte zu regeln hat und von Amts wegen zu dieser Regelung verpflichtet ist, und der Aufgabe der

- 1) Gräber, FGO, München 1977, Anm. 3 A zu § 65; Niemeyer, Der Gegenstand des Verfahrens bei der Anfechtung von Steuerbescheiden, Düsseldorf 1962, S. 70 ff. hat sich - vor Inkrafttreten der FGO - für eine Kompensationsmöglichkeit im Rahmen einer Teilanfechtung, aber gegen die zunächst geplante Verböserungsmöglichkeit ausgesprochen (so h.M. in der Rspr.).
- 2) trotz des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 17. Juli 1967 GrS 1/66, BFHE 91, 393; BStBl II 1968, 344.
- 3) Gräber, a.a.O.; Mösbauer, Der Streitgegenstand im Steuerprozeß (Diss. Würzburg), Berlin 1975, S. 246: Streitgegenstand ist der Umfang des prozessualen Rechtsschutzbegehrens auf Feststellung der objektiven Rechtswidrigkeit des Verwaltungsakts und der subjektiven Beeinträchtigung sowie deren Beseitigung.

Rechtsprechung zugrunde, die nur auf Anruf tätig wird, der also vom Bürger ein Rechtsstreit unterbreitet wird, in dem - so meinen die Anhänger dieser Theorie - nur aufgrund eines konkreten, notfalls vom Gericht aufzuklärenden Sachverhaltsausschnitts zu entscheiden sei. Nur dieser Sachverhalt und nur diese Rechtsfrage stünden zur Entscheidung, nur insofern trete Bindung durch ein Urteil ein. Andere Sachverhalte dürfe das Gericht nicht erforschen; ihre Erfassung sei Sache der Verwaltung. Die Parteien eines Rechtsstreits erstrebten nicht irgendeine Entscheidung, sondern die Entscheidung einer bestimmten Rechtsfrage. Nach Mösbauer ¹⁾ ergeht die gerichtliche Entscheidung ad hoc, d.h. über das konkrete Klagebegehren, und ist an den status quo, d.h. an die vorgetragenen Gegebenheiten gebunden. Darüberhinaus kommt man aber nach Treu und Glauben vielfach nicht umhin, offensichtlich damit zusammenhängende Sachverhalte ebenfalls auf ihre steuerlichen Konsequenzen zu untersuchen ²⁾.

Die weitere Saldierungstheorie ³⁾ meint demgegenüber, der Streit gehe letzten Endes um die Frage, ob ein Verwaltungsakt, dessen Rechtmäßigkeit

1) Mösbauer, BB 1977, 505 (508).

2) Verf., FR 1983, 88 (91).

3) Döllerer, StbJb 1966/67, S. 451 ff.; Baltzer, NJW 1966, 1337 (1339).

der Kläger bestreite, rechtmäßig sei oder nicht. Letzteres sei erst dann der Fall, wenn das Ergebnis des Verwaltungsakts falsch sei, also bei der (teilweisen) Anfechtung eines Steuerbescheids eine zu hohe, nicht mehr gerechtfertigte Steuer festgesetzt worden sei. Somit sei - begrenzt durch den gestellten Antrag einerseits und das Verböserungsverbot andererseits - das Veranlagungsverfahren noch während des gerichtlichen Verfahrens fortgesetzt.

Dieser Auffassung hat sich der BFH angeschlossen ¹⁾. Dabei hat er sich in dem Beschluß des Großen Senats vom 17. Juli 1967 GrS 1/66 zuvor ablehnend mit der Individualisierungstheorie auseinandergesetzt: Zwar unterscheide sich das Verfahren im Steuerrecht regelmäßig von den Anfechtungsklagen im allgemeinen Verwaltungsrecht. Dort gehe es regelmäßig um die Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes im Ganzen, während es bei Steuerbescheiden zumeist nicht um die völlige Freistellung von einer Steuer gehe, sondern um die Herabsetzung um einen bestimmten Betrag. Gleichwohl sprächen - so der BFH - gewichtige Gründe dafür, den Streitgegenstand im finanzgerichtlichen Verfahren dem des allgemeinen Verwaltungsprozesses gleichzustellen. In beiden Verfahrensarten bestehe nämlich ein erhebliches öffentliches Interesse an einer materiell richtigen Entscheidung. Die Allgemeinheit der Staatsbürger und Steuerzahler sei daran interessiert, daß die Gleichbehandlung gewährleistet und die Steuer dem

1) Beschluß vom 17. Juli 1967 GrS 1/66, BFHE 91, 393; BStBl II 1968, 344; s.a. Urteil vom 22. November 1968 VI R 52/67, BStBl II 1969, 169.
Der Beschluß vom 26. November 1979 GrS 1/78, BStBl II 1980, 99 (102) knüpft ebenfalls an den Beschluß GrS 1/66 an (Definition des Streitgegenstands) und stellt ein Substantiierungsgebot auf (Bezeichnung des Streitgegenstandes); beides muß voneinander getrennt werden.

Gesetz gemäß festgesetzt werde. Somit komme es nicht darauf an, was die Beteiligten im einzelnen vortragen, sondern auf das steuerliche Ergebnis, dessen Rechtmäßigkeit insgesamt zu überprüfen sei, wenngleich durch die FGO die Möglichkeit der Verböserung ausgeschlossen sei ¹⁾.

Den Gegnern der Saldierungstheorie ist zuzugeben, daß eine schrankenlose Sachverhaltsaufklärung im Sinne einer Inquisition der gerichtlichen Rechtsschutzaufgabe nicht angemessen ist. Es wäre dem Ansehen der Justiz und der Unabhängigkeit der Rechtsprechung abträglich, wenn der Richter auf eine Klage hin so lange in den steuerlichen Verhältnissen des Bürgers nach zweifelhaften Abzugsbeträgen, die vom Finanzamt aber anerkannt wurden, suchen würde, bis er im Wege der Saldierung zu einer Klageabweisung käme. Dies kann aber andererseits nicht heißen, daß der Richter weder nach links noch nach rechts schaut und sich einzig und allein auf den nach Auffassung der Beteiligten strittigen Punkt konzentriert, obwohl damit zusammenhängende ²⁾ Sachverhaltsteile unter Umständen zu steuerlichen Auswirkungen in entgegengesetzter Richtung führen. In einem solchen Falle ist - nach einem gemäß § 278 Abs. 3 ZPO i.V.m. § 155 FGO bzw. gemäß § 96 Abs. 2 FGO gebotenen Hinweis - nach Treu und Glauben der Sachverhaltskomplex vollständig und nicht nur einseitig zu berücksichtigen ³⁾.

- 1) Das Verböserungsverbot gilt nicht im Einspruchsverfahren (§ 367 Abs. 2 Satz 2 AO), ist aber für das finanzgerichtliche Verfahren trotz fehlender ausdrücklicher Normierung allgemein anerkannt (vgl. Gräber, FGO, Anm. 8 B zu § 96).
- 2) vgl. dazu Verf., Die Konnexitätstheorie - ein Beitrag zur Begrenzung des Streitgegenstands im Steuerprozeß, FR 1983, 88 ff. (90).
- 3) entgegen der Auffassung Mösbauers von den "Befugnisgrenzen finanzgerichtlicher Sachaufklärung" (BB 1977, 505 ff.).

Da die Besteuerung strikt nach Maßgabe der materiellen Steuergesetze zu erfolgen hat, auf deren vollständige Durchsetzung auch das Gericht im Rahmen seiner Bindung an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 GG) verpflichtet ist, darf die Sachverhaltsermittlung ihrem Umfang nach nicht zu knapp und ihrer Richtung nach auch nicht einseitig erfolgen. Es muß verhindert werden, daß der Kläger einen ungerechtfertigten Steuervorteil behalten darf, wenn er einen damit zusammenhängenden berechtigten Steuervorteil begehrt. Andererseits ist jedoch eine lückenlose Nach-Veranlagung mit inquisitorischem Aufgreifen bereits vom Finanzamt anerkannter Punkte nicht Sinn der gerichtlichen Rechtskontrolle ¹⁾. Auch wenn das Finanzgericht die Steuer in dem anhängigen Rechtsstreit nicht heraufsetzen ("verbösern") kann, könnte ein potentieller Kläger mit Blick auf künftige Veranlagungszeiträume auf eine Klageerhebung verzichten, wenn er damit rechnen müßte, daß das Gericht in bislang unstreitigen Sachverhalten dem Finanzamt Hinweise und Anstöße zu kleinlicherem und strengerem Verhalten gibt. Auf diesem Wege könnten Abschreckungswirkungen gegenüber der Inanspruchnahme von Gerichtsschutz erzeugt werden. Dies würde dem Gedanken eines möglichst ungehinderten gerichtlichen Rechtsschutzes im Sinne des Art. 19 Abs. 4 GG nicht entsprechen, zumal ohnehin bei vielen Steuerpflichtigen immer noch ein gewisses Mißtrauen hinsichtlich der Unabhängigkeit der Finanzgerichte gegenüber der Finanzverwaltung besteht.

Es ist daher sachgerecht, die unterschiedlichen theoretischen Positionen der Individualisierungstheorie und der Saldierungstheorie zum Ausmaß der Sachverhaltsermittlung nach Maßgabe der Besonderheiten des Einzelfalls miteinander zu verbinden, ohne daß eine der Auffassungen absolute Geltung beanspruchen kann.

1) vgl. Verf., FR 1983, 88 (91).

bb) Die Substantiierung des Klagebegehrens

Mit der Erkenntnis, was das Steuergericht im Einzelfall zu prüfen hat - eine Frage der theoretischen Definition des Streitgegenstandes ¹⁾ - ist jedoch noch nichts für die Entscheidung der Frage gewonnen, inwieweit der Kläger sein Begehren **b e z e i c h n e n** muß, um den Zulässigkeitsvoraussetzungen des § 65 Abs. 1 FGO zu genügen ²⁾. Im Hinblick darauf, daß einerseits das Gericht über das Klagebegehren nicht hinausgehen darf (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO), obliegt es andererseits dem Kläger, den Umfang des begehrten Rechtsschutzes zu bestimmen ³⁾. Daher ist es erforderlich, daß dem Gericht das Ziel der Klage, d.h. das Klagebegehren, durch eine ausreichende Bezeichnung des Streitgegenstandes erkennbar wird.

Eine ausreichende Bezeichnung des Streitgegenstandes in diesem Sinne erfordert, daß der Kläger substantiiert darlegt, inwiefern der angefochtene Verwaltungsakt rechts-

- 1) dazu auch Müffelman, Die objektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft steuergerichtlicher Urteile, S. 174; Baltzer, NJW 1966, 1337; Eisenberg, DB 1967, 1238; Spanner, Probleme des Streitgegenstands im finanzgerichtlichen Verfahren, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1967/68, S. 173 ff.; Gräber, DStR 1968, 491; Woerner, BB 1968, 1030; Söhn, VerwArch 60 (1969), 64, 83 ff.; Gorski, Der Streitgegenstand der Anfechtungsklage gegen Steuerbescheide, S. 126 f.
- 2) dazu BFH-Beschluß vom 26. November 1979 GrS 1/78, BStBl II 1980, 99.
- 3) BVerwG-Urteil vom 14. Juni 1972 III C 120.70, Buchholz S 310, § 88 VwGO Nr. 3.

widrig sei und ihn in seinen Rechten verletze. Der Kläger muß angeben, worin die ihn treffende Rechtsverletzung liegt, um eine Abweisung der Klage als unzulässig zu vermeiden ¹⁾. Das Gericht muß somit in die Lage versetzt sein, das Klagebegehren zu ermitteln, um die Grenzen seiner Entscheidungsbefugnis ²⁾ zu bestimmen; ihm muß deshalb insoweit substantiiert der konkrete Sachverhalt unterbreitet werden, in dessen steuerrechtlicher Würdigung durch das Finanzamt der Kläger eine Rechtsverletzung erblickt ³⁾. Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFEEntlG, wonach den Beteiligten die Angabe bestimmter Tatsachen und die Ergänzung der Angaben binnen einer Frist aufgegeben werden kann, wäre insoweit unverständlich, wenn der Kläger nicht ohnedies sein Klagebegehren zu konkretisieren hätte ⁴⁾. Wie weitgehend das Klagebegehren jeweils substantiiert werden muß, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab, insbesondere von dem Gehalt des angefochtenen Verwaltungsakts. In jedem Falle muß das Ziel der Klage hinreichend erkennbar sein.

Im Ergebnis ist daher das Muß-Erfordernis einer Streitgegenstandsbestimmung auf ein Minimum reduziert. Gleichwohl kommt es in der gerichtlichen Praxis immer wieder

1) Ziemer/Birkholz, FGO, Anm 5 und 6 zu § 65; Tipke/Kruse, AO/FGO, Tz. 3 c) zu § 65 FGO.

2) Ne ultra petita (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) einerseits, Verböserungsverbot andererseits.

3) Kühn/Kutter/Hofmann, AO/FGO, Anm. 1 zu § 65 FGO.

4) Macht das Finanzgericht von der Möglichkeit Gebrauch, verspätet vorgetragene Tatsachen zur Bezeichnung des Klageziels zurückzuweisen, d.h. als nicht existent für die Entscheidung zu behandeln, so ist die Klage als unzulässig abzuweisen (Hegmann, FR 1983, 447).

vor, daß selbst diese Minimalanforderung nicht beachtet wird, insbesondere in Schätzungsfällen, in denen die Klageerhebung mit dem Ziel der Verfahrensverzögerung und de facto der Vollstreckungsverweigerung nicht selten die beabsichtigte Wirkung hat ¹⁾.

b) Bestimmter Antrag als Sollerfordernis

Während für eine Sachentscheidung vorauszusetzen ist, daß der Kläger bei der Bezeichnung des Streitgegenstandes das Ziel der Klage hinreichend deutlich zum Ausdruck gebracht hat, wird aus der Gegenüberstellung der Muß- und der Sollerforderungen in § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO deutlich, daß der Klageantrag nicht als zwingendes Erfordernis zu verstehen ist ²⁾. Gleichwohl sollte der Antrag so bestimmt formuliert sein, daß das Gericht die Vorschrift des § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO befolgen kann, die ihm auferlegt, nicht über den Klageantrag hinauszugehen, ohne dabei aber an eine bestimmte Fassung gebunden zu sein.

Es genügt dabei, daß der Kläger die Besteuerungsgrundlagen, die er angesetzt oder ermäßigt haben will, so genau bezeichnet, daß das Gericht den Steuerbetrag aufgrund dieser Angaben ermitteln kann ³⁾. Denn das Finanzgericht muß bei begründeter Teilanfechtung den richtigen

1) Kraft, DStZ 1984, 31 (33): "Fristverlängerungsmethode".

2) BFH-Beschluß vom 26. November 1979 GrS 1/78, BStBl II 1980, 99; a.A. Sangmeister, DStR 1977, 117; Schall, StB 1972, 81, und StB 1976, 69 (74).

3) Verf., Grundfälle Finanzgerichtsordnung, Fall 3, S. 17 ff. (19); Schall, StB 1972, 81 (82).

Betrag der Steuer ohnedies gemäß § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO selbst errechnen und festsetzen. Die Möglichkeit der vollen Aufhebung (Kassation) des angefochtenen Verwaltungsakts gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO ist ihm praktisch genommen, seit der Große Senat des BFH in seinem Beschluß vom 16. Dezember 1968 Gr. S. 3/68 ¹⁾ die Kann-Bestimmung des § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO im Ergebnis in eine Muß-Bestimmung verwandelt hat ²⁾.

Wenn aber das Gericht im Regelfall selbst rechnet, kann es für den Kläger riskant sein, seinerseits bereits im Klage a n t r a g die Steuer auszurechnen. Andererseits ist auch das Gericht nicht vor Rechenfehlern gefeit, so daß es zweckmäßig sein kann, in der Klage b e g r ü n d u n g den steuerlichen Rechengvorgang vorzunehmen.

c) Beweismittelbeschaffung durch die Beteiligten

Außer der Mitwirkung zur Erfüllung formaler Zulässigkeitsvoraussetzungen obliegt es den Beteiligten auch, zur Sachverhaltsfeststellung beizutragen. Wenngleich diese in die Verantwortlichkeit des Gerichts gegeben ist, kann dieses letztlich nicht ohne die Beteiligten als primäre Wissensträger auskommen. Dabei leistet die beklagte Finanzbehörde ihren Beitrag vor allem durch die Vorlage der Steuerakten, während der Kläger Gelegenheit hat, auch zusätzliche, dem Veranlagungs- und Einspruchsverfahren noch nicht zugrundegelegte Belege und sonstige Beweismittel in das Verfahren einzuführen.

1) BFHE 94, 436; BStBl II 1969, 192.

2) Nur ausnahmsweise kann das Gericht davon absehen, selbst zu rechnen und festzusetzen (Art. 3 § 4 VGFGentlg).

aa) Die Aktenvorlage durch die Finanzbehörde
(§ 71 Abs. 2 FGO)

Auf eine Klage hin hat sich die beklagte Finanzbehörde zu äußern und die den Streitfall betreffenden Akten an das Finanzgericht zu übersenden. Dies soll nach § 71 Abs. 2 FGO "nach Empfang der Klageschrift" geschehen; in der Praxis pflegt die Übersendung zusammen mit der Klageerwiderung angeordnet zu werden, zumal die Behörde die Akten hierzu selbst benötigt ¹⁾. Dadurch tritt allerdings dann, wenn sich der Streitstoff noch nicht aus der Klageschrift selbst ergibt und die Klagebegründung auf sich warten läßt, eine Verzögerung insofern ein, als das Finanzgericht unter Umständen über einen längeren Zeitraum nicht weiß, worum es in dem Rechtsstreit geht, und demzufolge das Verfahren nur unzureichend fördern kann. Vielfach genügt allerdings schon eine Abschrift der Einspruchsentscheidung, die vor der Übersendung der Steuerakten angefordert werden kann.

Die "den Streitfall betreffenden Akten" sind zu übersenden; das sind die Akten, deren Inhalt in Anbetracht des Streitgegenstandes erheblich für die Beurteilung der Sach- und Rechtslage ist. Das Gericht kann auch im Rahmen der Beweiserhebung Akten anfordern, wobei sich die Grenze aus dem zugunsten Dritter bestehenden Steuergeheimnis ergibt (§ 86 Abs. 1 FGO i.V.m. § 30 AO). Hält die Finanzbehörde Akten zurück, so kann das Finanzgericht ihre Vorlage durch Beschluß anordnen ²⁾. Hält die Behörde

1) Tipke/Kruse, AO/FGO, Tz. 3 zu § 71 FGO.

2) BFH-Beschluß vom 13. Dezember 1972 VII B 71/72, BStBl. II 1973, 253.

auch gegenüber diesem Beschluß ihre Weigerung aufrecht, so ist über den sich hieraus ergebenden Zwischenstreit durch Beschluß gemäß § 86 Abs. 3 FGO zu entscheiden. Lehnt das Gericht den Antrag des Klägers ab, die Vorlage der Akten anzuordnen, so ist diese Entscheidung nicht selbständig anfechtbar ¹⁾.

bb) Der Inhalt der Mitwirkungspflicht nach § 76 Abs. 1 Satz 3 FGO

Die Beteiligten haben ihre Erklärungen über tatsächliche Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben und sich auf Aufforderung des Gerichts zu den von den anderen Beteiligten vorgebrachten Tatsachen zu erklären (§ 76 Abs. 1 Satz 3 FGO). Danach bestehen folgende prozessuale Verpflichtungen:

- (1) die Pflicht zur Vollständigkeit und Wahrheit hinsichtlich tatsächlicher Umstände ganz allgemein,
- (2) eine Erklärungspflicht zu vorgebrachten Tatsachen nach entsprechender Aufforderung.

Die frühere Rechtsprechung zu den §§ 171 Abs. 1, 204 RAO hatte die Untersuchungspflicht der Finanzbehörde und die Mitwirkungspflicht des beteiligten Steuerpflichtigen wiederholt als etwas Verschiedenes gegenübergestellt und darauf abgestellt, daß die Sachaufklärung arbeitsteilig sei ²⁾;

- 1) BFH-Beschlüsse vom 26. Januar 1971 VII B 137/69, BStBl II 1971, 306, und vom 7. März 1973 II B 64/72, BStBl II 1973, 504.
- 2) Tipke/Kruse, RAO, 7. Aufl., Köln 1965/75, Tz. 5 zu § 204; Hörstmann, Die Aufklärungspflicht des Finanzamts und die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen, StbJb 1964/65, 323; jeweils mit RsprNachw.

entsprechendes könnte demgemäß auch von dem Verhältnis der finanzgerichtlichen Amtsermittlung und der prozessualen Mitwirkung angenommen werden. Tatsächlich ist die Mitwirkungspflicht jedoch ein Aufklärungs- oder Beweismittel neben anderen wie z.B. der Auskunfts- und Zeugenpflicht Dritter ¹⁾. Bedenken dahingehend, daß aus rechtsstaatlichen Gründen kein Beteiligter zur Mitteilung für ihn nachteiliger Tatsachen gezwungen werden könne, sind nicht durchgreifend ²⁾. Als Ausfluß des Rechts auf Gehör haben die Beteiligten nicht nur ein Recht, sondern auch eine Pflicht, bei der Sachverhaltsfeststellung mitzuwirken, abgesehen davon, daß die aktive Mitwirkung der Beteiligten die Inquisition durch das Gericht in den Grenzen des Unvermeidbaren hält.

§ 76 Abs. 1 Satz 3 FGO entspricht § 138 Abs. 1 und 2 ZPO, der im Verwaltungsprozeß entsprechend angewendet wird ³⁾. Dadurch wird zum einen klargestellt, daß der Steuerpflichtige und Kläger im Steuerprozeß nicht nur auf die Wahrnehmung und Verteidigung seiner Interessen bedacht sein darf, sondern sich wie im Besteuerungsverfahren umfassend informieren und "Beweismittel gegen sich selbst" sein muß ⁴⁾.

- 1) Tipke/Kruse, AO/FGO, 10. Aufl., Tz. 2 zu § 90 AO.
- 2) Solche Bedenken haben Ule/Becker, Verwaltungsverfahren im Rechtsstaat, S. 34 f.
- 3) Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, Anm. 6 zu § 138: Abs. 1 und 2 sind entsprechend anwendbar, § 173 VwGO, weil sie sich aus der Mitwirkungs- und Lauterkeitspflicht der Beteiligten ergeben, während Abs. 3 und 4 gegenstandslos sind, weil der Ermittlungsgrundsatz, § 86 Abs. 1 VwGO, gilt.
- 4) Tipke/Kruse, a.a.O., Tz. 5 zu § 76 FGO.

Damit dringt der Staat nicht in eine ihm unzugängliche Persönlichkeitssphäre ein ¹⁾. Da bereits Art. 1 Abs. 1 GG den Menschen als Pflichtensubjekt voraussetzt, widerspricht eine Pflicht zur Wahrheit und Vollständigkeit und damit unter Umständen zur steuerlichen Selbstbelastung nicht der Menschenwürde ²⁾.

Zum anderen will § 76 Abs. 1 FGO auch dafür sorgen, daß das finanzgerichtliche Verfahren nicht mehr oder weniger effektiv ist als das Besteuerungsverfahren, indem die gleichen Sachaufklärungsmöglichkeiten eingeräumt werden. Sowohl die Finanzbehörden als auch die Finanzgerichte haben, wenn auch mit anderer Zweckrichtung, die Aufgabe, den wahren Sachverhalt aufzuklären; dann müssen ihnen aber die gleichen, für die effektive Sachaufklärung geeigneten Verfahrensmittel zur Verfügung gestellt werden ³⁾.

Eine Verletzung der Mitwirkungspflicht unterliegt der freien Beweiswürdigung ⁴⁾; im übrigen ist durch die Verweisung auf § 162 AO in § 96 Abs. 1 FGO klargestellt, daß das Finanzgericht in gleicher Weise wie das Finanzamt schätzen darf ⁵⁾.

- 1) wie Karl Eugen Thomä, Auskunfts- und Betriebsprüfungsrecht der Verwaltung, S. 15 meint.
- 2) Bianca Fischer, Divergierende Selbstbelastungspflichten nach geltendem Recht, S. 76 ff.
- 3) Tipke/Kruse, AO/FGO, 10. Aufl., Tz. 5 zu § 76 FGO.
- 4) BFH-Urteil vom 20. Mai 1969 II 25/61, BStBl II 1969, 550, 552.
- 5) Zum Ziel der Schätzung: Tipke/Kruse, a.a.O., Tz. 6 zu § 162 AO.

cc) Die nähere Ausgestaltung der Mitwirkungspflicht
insbesondere bei Auslandssachverhalten

Durch Verweisung auf Vorschriften der AO erläutert und konkretisiert § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO die sich aus § 76 Abs. 1 Satz 3 FGO ergebende allgemeine Mitwirkungspflicht der Beteiligten. Im einzelnen hat der Steuerpflichtige auch als Kläger im Steuerprozeß Informationspflichten gemäß § 93 Abs. 3 Satz 2 AO und die Pflicht zur Vorlage von Urkunden gemäß § 97 Abs. 1 und 3 AO. Durch Verweisung auf § 90 Abs. 2 AO wird ferner die Pflicht des Klägers zur Beweisvorsorge und Beweismittelbeschaffung bei Steuerfällen mit Auslandsberührung festgeschrieben.

Das Finanzgericht hat zwar bei der Sachaufklärung die ihm zugänglichen Erkenntnismöglichkeiten auszuschöpfen. Die Grenze dieser Sachaufklärungspflicht liegt indes da, wo es sich um Verhältnisse handelt, die ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen entweder nicht oder nur mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten ermittelt werden können. Deshalb war schon vor Inkrafttreten der AO 1977 in ständiger Rechtsprechung anerkannt, daß vor allem bei Vorliegen von Auslandsbeziehungen eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen besteht ¹⁾. Die umständliche Möglichkeit der zwischenstaatlichen Amtshilfe tritt insofern zurück. Zur Abwendung des Beweisnotstands ordnet § 90 Abs. 2 AO nicht nur die Benennung, sondern die Beschaffung von Beweismitteln im Ausland an ²⁾.

1) BFH-Urteile vom 21. Januar 1976 I R 234/73, BStBl II 1976, 513 (515), und vom 20. Januar 1978 VI R 193/74, BStBl II 1978, 338 (339), jeweils m.w.N.; Vorläufer des § 90 Abs. 2 AO 1977 war § 171 Abs. 3 RAO, eingefügt durch Art. 5 Nr. 2 AußenStG vom 8. September 1972, BGBl I 1972, 1713.

2) Brozat, DStR 1983, 76 (78): "Beweismittelverschaffungspflicht".

Der Steuerpflichtige hat alle zur Sachaufklärung und zur Beweismittelbeschaffung bestehenden tatsächlichen und rechtlichen Möglichkeiten auszuschöpfen; er darf solche Möglichkeiten nicht nur nicht vereiteln, sondern muß bei der Gestaltung insbesondere seiner rechtlichen Verhältnisse Beweisvorsorge treffen. Dies stellt keine Besonderheit dar, weil sich auch bei reinen Inlandssachverhalten der Steuerpflichtige regelmäßig beizeiten darum bemüht, entsprechende Belege zu erhalten, wenn er einen steuerlichen Abzugsbetrag geltend machen will.

§ 90 Abs. 2 AO führt keine subjektive Beweislast ein. Begehrt ein Steuerpflichtiger eine Steuerermäßigung, so trägt er jedoch die objektive Beweislast (Feststellungslast) für die Tatsachen, die die Steuerermäßigung begründen. Kann der Sachverhalt im Prozeß nicht hinreichend geklärt werden, ist dem Steuerpflichtigen der Nachteil der verbleibenden Ungewißheit anzulasten.¹⁾ Dies schließt nicht aus, daß das Gericht nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO aufgrund seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens - insbesondere aber auch aus der Erfahrung in vergleichbaren Fällen - gewonnenen Überzeugung auch bei mangelhafter Beweislage zugunsten des Klägers entscheidet²⁾.

Wird die Mitwirkung pflichtwidrig versagt, so kann nach den Grundsätzen der Schätzung ein Sachverhalt

1) BFH-Urteil vom 20. Januar 1978 VI R 193/74, BStBl II 1978, 338 (339).

2) So bei der Annahme der Bedürftigkeit von DDR-Bewohnern (BFH-Urteil vom 25. März 1983 VI R 275/80, BStBl II 1983, 453, zu §§ 33a Abs. 1, 33 Abs. 2 EStG).

unterstellt werden, wie er als verwirklicht vermutet werden kann ¹⁾. Im Interesse der steuerlichen Gleichbehandlung darf die Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht zu einem ungerechtfertigten Vorteil des Nachlassigen oder gar Arglistigen führen gegenüber denjenigen, die ihre steuerlichen Pflichten ordnungsgemäß erfüllen ²⁾.

1) FG Düsseldorf, Urteil vom 8. Oktober 1980 XV/X 16/75 K, EFG 1981, 148.

2) Tipke/Kruse, AO/FGO, 11. Aufl., Tz. 6 zu § 162 AO m.w.N.: In Fällen, in denen die Mitwirkungspflicht verletzt worden ist, läßt es sich nicht selten rechtfertigen, von der Annahme auszugehen, daß der Steuerpflichtige etwas zu verbergen habe oder sonst Vorteile suche. Daher ist in solchen Fällen ein Unsicherheitszuschlag (auch als Sicherheitszuschlag bezeichnet) als wahrscheinlichkeitsgemäß gerechtfertigt.

Zusammenfassung zu den Verfahrensgrundsätzen im Zivil- und Verwaltungsprozeß (unter besonderer Berücksichtigung des finanzgerichtlichen Verfahrens)

Trotz Annäherung der Verfahrensgrundsätze im Zivil- und Verwaltungsprozeß entscheiden nach dem Beibringungsgrundsatz im Zivilprozeß allein die Parteien, welchen Tatsachenstoff sie dem Gericht unterbreiten wollen. Die gegensätzliche Interessenlage bewirkt dabei, daß es regelmäßig nicht zu einem unbefriedigenden rechtlichen Prozeßergebnis kommt. Auch der Zivilprozeß ist ein auf Findung der materiellen Wahrheit angelegtes Gerichtsverfahren.

Im Verwaltungsprozeß gilt wegen des öffentlichen Interesses an der sachlichen Richtigkeit der Entscheidung der Untersuchungsgrundsatz, wobei das Gericht von Amts wegen allen der Sache naheliegenden Fragen nachzugehen hat, wenngleich das Ausmaß der gerichtlichen Aufklärungspflicht auch von der Mitwirkung der Beteiligten abhängt. Die mangelhafte Mitwirkung eines Beteiligten kann sich sowohl bei der Beweiswürdigung als auch hinsichtlich der materiellen Beweislast (Feststellungslast) zu seinem Nachteil auswirken. Das Gericht ist allerdings zunächst im Rahmen seiner prozessualen Fürsorgepflicht gehalten, durch Hinweise und Erörterungen Mängel zu beseitigen.

Im finanzgerichtlichen Verfahren hat der Kläger nach § 65 Abs. 1 FGO den Streitgegenstand zu bezeichnen, dessen Begriffsinhalt allerdings umstritten ist. Während nach der in der Literatur nach wie vor verbreiteten Individualisierungstheorie das Finanzgericht nur das ihm vom Kläger unterbreitete Rechtsproblem mit dem ihm zugrundeliegenden

Sachverhaltsausschnitt überprüfen darf, geht die Saldierungstheorie des Bundesfinanzhofs davon aus, daß der angefochtene Verwaltungsakt insgesamt zu überprüfen ist. Schon aus praktischen Gründen bestehen aber insofern Grenzen der Sachverhaltsaufklärung. Es obliegt dem Kläger, sein Begehren so zu substantiieren, daß dem Finanzgericht das Ziel der Klage erkennbar wird. Auch aus Art. 3 § 3 VGFGEntlG ergibt sich, daß der Kläger sein Begehren zu konkretisieren hat. Hingegen ist ein bestimmter Klageantrag nicht erforderlich.

Den Beteiligten obliegt es auch, zur Sachverhaltsfeststellung beizutragen. Dies geschieht seitens der Finanzbehörde durch Vorlage der den Streitfall betreffenden Akten. Die Beteiligten haben die allgemeine prozessuale Verpflichtung zu vollständigem, erforderlichenfalls zu ergänzendem und wahrheitsgemäßem Tatsachenvortrag (§ 76 Abs. 1 Satz 3 FGO). Damit darf der klagende Steuerpflichtige nicht nur auf seine Interessenwahrnehmung einseitig bedacht sein, sondern muß auch gelten lassen, als "Beweismittel gegen sich selbst" zu dienen. Bei Auslandssachverhalten besteht zudem eine gesteigerte Mitwirkungspflicht zur Beweisvorsorge und Beweismittelbeschaffung.

II. Die Präklusionsvoraussetzungen im Zivil- und Steuerprozeß

Aus dem Beibringungsgrundsatz im Zivilprozeß und den Mitwirkungspflichten im Steuerprozeß ergeben sich nach den vorstehenden Ausführungen, daß vom Kläger erwartet wird, das Verfahren durch sachgerechte Darlegungen zu fördern. Damit ist aber noch nichts darüber ausgesagt, welche Sanktionen daran geknüpft sind, wenn er diesen Obliegenheiten nicht bzw. insbesondere nicht rechtzeitig nachkommt. Die Rechtzeitigkeit prozessualen Vorbringens ist insofern von Belang, als jedes Verfahren in angemessener Zeit zum Abschluß gebracht werden muß, um eine wirksame Rechtspflege zu gewährleisten. Demgemäß stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Prozeßbeteiligter mit dem Ausschluß (Präklusion) seines verspäteten Vorbringens für die Entscheidungsfindung des Gerichts zu rechnen hat.

Es hätte dabei nahegelegen, diesen Problemkreis für die unterschiedlichen Verfahrensarten in gleicher Weise verbindlich zu regeln; indes hat sich der Gesetzgeber dazu entschlossen, im Bereich des Zivilprozesses und des Steuerprozesses verschiedene Sonderregelungen zu schaffen, die folgendermaßen eingeteilt werden können: im Zivilprozeß die Präklusion nach Fristsetzung (§ 296 Abs. 1 ZPO) und bei grober Nachlässigkeit (§§ 296 Abs. 2, 615 ZPO) und im finanzgerichtlichen Verfahren nach Maßgabe der bis ins einzelne gehenden Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 3 § 3 VGFGEntlG die Präklusion klagebegründender und ergänzender Tatsachenerklärungen und Beweismittel.

1. Die zwingende und die fakultative Zurückweisung im Zivilprozeß

Die am 1. Juli 1977 in Kraft getretene Vereinfachungs-
novelle will das zivilprozessuale Verfahren zeitlich
straffen und unter zielstrebigter Zusammenarbeit des
Gerichts mit den Parteien eine sachgerechte Entschei-
dung in angemessener Zeit ermöglichen. Hierzu verpflich-
tet das Gesetz den Richter zur Vermeidung eines prozessu-
alen Leerlaufs, zu einer umfassenden Vorbereitung des
Verhandlungstermins, zu einer möglichst frühen Termins-
bestimmung und zielstrebigter Terminsleitung, die Par-
teien zu einer sorgfältigen und förderungsbewußten Mit-
wirkung (§§ 277, 282 ZPO) und zur Einhaltung der ihnen
hierfür vom Gericht gesetzten Fristen (§§ 273 ff. ZPO).
Der Ahndung von Verstößen der Parteien gegen diese För-
derungspflicht dienen die in § 296 ZPO normierten Sank-
tionen in Form der Zurückweisung verspäteten Vorbringens ¹⁾.

Nach § 296 Abs. 1 ZPO sind Angriffs- und Verteidigungs-
mittel, die erst nach Ablauf einer hierfür gesetzten
Frist vorgebracht werden, nur zuzulassen, wenn nach der
freien Überzeugung des Gerichts ihre Zulassung die Er-
ledigung des Rechtsstreits nicht verzögern würde oder
wenn die Partei die Verspätung genügend entschuldigt.
Dies bedeutet, daß das Gericht Angriffs- und Verteidi-
gungsmittel zurückweisen m u ß (zwingende Präklusion,

1) Zöller-Stephan, ZPO, Anm. I 1 zu § 296 zu dessen
Normzweck; zur Verfassungsmäßigkeit: BVerfG-Beschluß
vom 29. April 1980 - 2 BvR 1441/79, NJW 1980, 1737;
Deubner, NJW 1980, 263.

auch "Präklusionsgebot" ¹⁾ genannt), die unter schuldhafter und verfahrensverzögernder Mißachtung folgender richterlicher Fristen vorgebracht wurden: der Frist zur Ergänzung oder Erläuterung vorbereitender Schriftsätze, zur Vorlage von Urkunden oder sonstigen Beweisgegenständen, der Frist zur Klageerwiderung, der Frist zur Stellungnahme (Replik) des Klägers dazu und der Frist für Angriffs- und Verteidigungsmittel nach einem Versäumnisurteil. In all diesen Fällen ist das Gericht der Zurückweisungspflicht nur enthoben, wenn es nach Gewährung rechtlichen Gehörs in Anwendung pflichtgebundenen Ermessens ein Verschulden der Partei verneint ²⁾. Auch die Einwilligung des Gegners ermöglicht in den Fällen der zwingenden Präklusion nicht die Zulassung schuldhaft verspäteten Vorbringens ³⁾.

Demgegenüber kann das Gericht zurückweisen (fakultative Präklusion), wenn die Angriffs- und Verteidigungsmittel unter grob nachlässiger Verletzung der allgemeinen Prozeßförderungspflicht (§§ 217, 282 ZPO) verfahrensverzögernd verspätet vorgebracht werden, ohne daß dabei richterliche Fristen gesetzt waren. Das pflichtgemäße Verhalten ist dabei in § 282 ZPO normiert, der auch den Maßstab im Bereich des in Familiensachen geltenden § 615 ZPO angibt ⁴⁾. Danach hat jede Partei in der mündlichen Verhandlung bzw. durch vorbereitende Schriftsätze ihre Angriffs-

1) so Bischof, NJW 1977, 1897 (1899).

2) Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, Anm. 2 zu § 296.

3) Rosenberg/Schwab, Zivilprozeßrecht, § 69 II 1/S. 392; Deubner, NJW 1979, 337 (343); a.M.: Egon Schneider, NJW 1979, 2506.

4) Zöllner-Philippi, ZPO, Anm. V zu § 615.

und Verteidigungsmittel im Sinne des § 146 ZPO so zeitig vorzubringen, wie es nach der Prozeßlage einer sorgfältigen und auf Förderung des Verfahrens bedachten Prozeßführung entspricht ¹⁾. Dies gilt insbesondere für solches Vorbringen, auf das der Prozeßgegner voraussichtlich erst dann eine Erklärung abgeben kann, wenn er die Gelegenheit vorhergehender Erkundigungen hatte. Das bedeutet keine Rückkehr zur Eventualmaxime; nicht alle irgendwie mit der Sache zusammenhängenden oder gar alle nur eventuell erheblichen Gesichtspunkte müssen von vornherein in das Verfahren eingeführt werden ²⁾.

Die Voraussetzungen der Zurückweisung sind demgemäß einerseits im Falle des § 296 Abs. 1 ZPO eine verfahrensgemäße Fristsetzung, andererseits im Falle des § 296 Abs. 2 ZPO nicht rechtzeitiges Vorbringen, ferner die Verzögerung des Verfahrens sowie Verschulden.

§ 296 Abs. 1 ZPO ahndet nicht die Versäumung jeglicher richterlichen Frist. Präklusion tritt aber ein bei Nichtbeachtung richterlicher Fristen für die Replik des Beklagten im Zusammenhang mit dem frühen ersten Termin, dem schriftlichen Vorverfahren und dem Haupttermin. Andere Fristüberschreitungen unterliegen der Zurückweisung gemäß § 296 Abs. 1 ZPO nur, soweit das Gesetz diese Vorschrift für entsprechend anwendbar bezeichnet ³⁾. Die Fristsetzung

1) zu den Einzelheiten vgl. Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, Anm. 3 zu § 282.

2) BVerfG-Beschluß vom 29. April 1980 - 2 BvR 1441/79, NJW 1980, 1737 (1738 zu 3a) unter Hinweis auf die Begründung des Regierungsentwurfs zur Vereinfachungs-Novelle (BT-Drucks. 7/2729, S. 38).

3) Zöllner-Stephan, ZPO, I 2 b) zu § 296 ZPO.

zur Abgabe der vom Gericht als erforderlich bezeichneten Erklärungen muß dabei der Partei, an die sie sich richtet, formgerecht zugehen. Dazu gehört auch, daß - dem Schrifterfordernis entsprechend - die Anordnung vom Richter unterschrieben ist.

Die fristgebundene Anordnung muß erkennbar machen, was das Gericht für aufklärungsbedürftig erachtet. Denn nur eine substantiierte Anordnung gebietet eine substantiierte Erklärung der Partei, so daß formularmäßige Anforderungen die Anwendung des § 296 ZPO nur ausnahmsweise rechtfertigen ¹⁾.

Rechtzeitig vorgebracht im Sinne des § 296 Abs. 2 i.V.m. § 282 ZPO sind Angriffs- und Verteidigungsmittel, wenn objektiv nach Maßgabe der Prozeßlage und subjektiv bei sorgfältiger und förderungsbedachter Prozeßführung ein früheres Vorbringen nicht zuzumuten war ²⁾. Für eine Prozeßtaktik in der Form eines sukzessiven Vorbringens bleibt gleichwohl Raum. Denn bei noch fehlendem Bestreiten des Gegners kann beispielsweise ein Beweisantrag durchaus zurückgehalten werden. Entscheidend ist die jeweilige Prozeßlage; jedes durch diese Prozeßlage bedingte Vorbringen muß unverzüglich erfolgen, um die Präklusion zu vermeiden. Ein verspätetes Vorbringen bleibt jedoch folgenlos, wenn die Partei nach sorgfältiger und förderungsbewußter Prüfung der Prozeßlage davon ausgehen durfte, daß ein früherer Vortrag zu einer unnötigen Ausweitung des Prozeßstoffes geführt hätte ³⁾.

1) Zöllner-Stephan, ZPO, Anm. II 1) zu § 296.

2) Zöllner-Stephan, ZPO, Anm. I 3) zu § 282.

3) Egon Schneider, MDR 1977, 793 (794).

Die Auslegung des in § 296 ZPO verwendeten Begriffs der Verzögerung der Erledigung des Rechtsstreits hat zu einem Theorienstreit geführt. Nicht jede Überschreitung einer Erklärungsfrist und nicht jedes nicht rechtzeitige Vorbringen bedingen Verzögerungen des Verfahrens. Diesbezüglich ist zwischen einer absoluten und einer relativen Verzögerung zu unterscheiden ¹⁾.

Der BGH hat sich für den absoluten Verzögerungsbegriff entschieden und eine Verfahrensverzögerung bereits bejaht, wenn die Zulassung des nach Fristablauf oder im Sinne des § 282 ZPO verspäteten Vorbringens zu irgendeiner zeitlichen Verschiebung des Verfahrensablaufs zwingt ²⁾. Eine hypothetische Rechnung, wie lange das Verfahren bei fristgerechtem Vortrag (z.B. wegen einer dann geboten gewesenem Beweiserhebung) gedauert hätte, lehnt der BGH ausdrücklich ab, wie er auch ein bei dieser Betrachtungsweise kaum vermeidbares materiell unbefriedigendes Prozeßergebnis ausdrücklich in Kauf nimmt ³⁾.

1) Zöllner-Stephan, ZPO, Anm. II 3 b) zu § 296.

2) BGH-Urteile vom 12. Juli 1979 VII ZR 284/78, BGHZ 75, 138, und vom 31. Januar 1980 VII ZR 96/79, BGHZ 76, 133 = NJW 1980, 945 (mit abw. Anm. von Egon Schneider; ebenso Hans Dieter Lange, DRiZ 1980, 408 (409)).

3) Ebenso Deubner, NJW 1979, 337 (340); Walchshöfer, ZZP 93 (1980), 184; Beschluß des OLG Celle vom 24. April 1978 - 11 U 26/78, NJW 1979, 377; Urteil des OLG Hamm vom 10. Januar 1979 - 12 U 98/78, NJW 1979, 824 (kritisch hierzu Egon Schneider (s.o.), NJW 1980, 947, 948).

Die Gegenmeinung beurteilt die Verzögerung relativ und verneint sie, wenn trotz einer Fristüberschreitung das Verfahren ohnedies aus anderen Gründen noch nicht entscheidungsreif wäre ¹⁾. Nach dieser Meinung ist also nach Fristüberschreitung hypothetisch abzuwägen, ob das Verfahren sich durch die Säumigkeit der Partei relativ erheblich verlängert gegenüber dem Verfahrensablauf, der bei rechtzeitigem Vorbringen zu erwarten gewesen wäre. Bei dieser Bewertung des Verzögerungstatbestandes findet - anders als nach der Rechtsprechung des BGH - insbesondere die Verfahrensdauer zu Gunsten der säumigen Partei Berücksichtigung, die auch bei Rechtzeitigkeit des Vorbringens zu erwarten gewesen wäre, insbesondere im Hinblick auf Beweisantritte der Parteien ²⁾.

Wer § 296 ZPO als Ausnahme von dem Grundrecht auf rechtliches Gehör sieht und ihn dementsprechend restriktiv interpretiert ³⁾, den Zweck dieser Vorschrift also allein darin sieht, mutwillige Verzögerungen des Verfahrens zu verhüten, wird den Begriff der Verzögerung relativ, also abweichend vom BGH, verstehen müssen ⁴⁾. Dem ist jedoch

- 1) Egon Schneider, NJW 1980, 947 (948), warnt vor der "Überbeschleunigung"; für den relativen Verzögerungsbegriff ebenfalls: Knörringer, NJW 1977, 2336; Arndt, DRiZ 1978, 235; Leipold, ZZP 93 (1980), 237 (250); Rasehorn, ZRP 1980, 6 (8); Rosenberg/Schwab, Zivilprozeßrecht, § 69 II 1 a)/S. 392; Manfred Wolf, ZZP 94 (1981), 310; Zöllner-Stephan, ZPO, Anm. II 3 b) zu § 296, mit Hinweis auf mehrere OLG-Entscheidungen.
- 2) Zöllner-Stephan, a.a.O.
- 3) Deubner, NJW 1983, 1026
- 4) Anders als der BGH zu § 296 ZPO interpretiert der BFH Art. 3 § 3 VGFEntlg mit Rücksicht auf das rechtliche Gehör restriktiv; vgl. Thomas, DStR 1984, 76, mit Rechtsprechungshinweisen.

entgegenzuhalten, daß sich Gerechtigkeit und Rechtssicherheit nicht ohne ein zweckmäßiges und effektives Verfahren angesichts der Massenhaftigkeit der Rechtsstreitigkeiten verwirklichen lassen. Ohne eine energische Handhabung des § 296 ZPO würde das für den Richter verbindliche Ziel der Beschleunigungsnovelle, den Zivilprozeß in einem erträglichen Zeitraum zu beenden, weitgehend unerreichbar sein ¹⁾.

Dem Anspruch auf rechtliches Gehör im Prozeß entspricht ein bestimmtes Maß an Prozeßverantwortung, die darin besteht, daß der Inhaber dieses Anspruchs selbst aktiv im Prozeß mitwirkt und die ihm gebotene Gelegenheit, sich Gehör zu verschaffen, nicht leichtfertig verpaßt. Das Grundgesetz und die einzelnen Verfahrensordnungen nehmen ihm das Risiko des eigenen Verhaltens nicht ab, sie postulieren keinen "prozessualen Versorgungsstaat" ²⁾. Es ist nicht unbillig, einen Prozeß zu verlieren, auch wenn man materiell "im Recht" ist, wenn man gesetzte Fristen nicht eingehalten oder Hinweise des Gerichts nicht beachtet hat.

Für die Ausgestaltung des Verzögerungsbegriffs läßt sich aus Art. 103 Abs. 1 GG nichts entnehmen, weil hiermit auch eine Regelung zu vereinbaren wäre, die das Zurückweisungserfordernis der Verzögerung der Erledigung des

- 1) zur abschreckenden Wirkung der Präklusionsvorschriften: Franzki, Die Vereinfachungsnovelle und ihre bisherige Bewährung in der Verfahrenswirklichkeit, NJW 1979, 9 (12).
- 2) Dürig, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Rdn. 6 zu Art. 103.

Rechtsstreits nicht kennt. Ein Verzicht auf dieses Erfordernis schränkt die durch das Verschuldenserfordernis gewährleistete Möglichkeit zum Vorbringen nicht ein¹⁾. Im übrigen ist es nichts Neuartiges, die erfolgreiche Durchsetzung materiellrechtlicher Ansprüche an die Rechtzeitigkeit zu knüpfen. In diesem Zusammenhang ist auf die Versäumung von Ausschuß- und Verjährungsfristen, aber auch auf die Verwirkung hinzuweisen, die durch "illoyal verspätete Geltendmachung eines Rechts" gekennzeichnet ist²⁾.

Verschulden der Partei oder ihres gesetzlichen Vertreters (§ 51 Abs. 2 ZPO) bzw. Bevollmächtigten (§ 85 Abs. 2 ZPO) ist weitere Voraussetzung der Zurückweisung verspäteten Vorbringens. Dabei genügt einfaches Verschulden bei Mißachtung gesetzter Fristen (§ 296 Abs. 1 ZPO) und bei verspäteten Zulässigkeitsrügen (§ 296 Abs. 3 ZPO). Dagegen ist grobe Nachlässigkeit für die Präklusion vorzusetzen bei Verletzung der allgemeinen Prozeßförderungspflicht (§ 296 Abs. 2 i.V.m. § 282 ZPO, § 615 Abs. 1 ZPO). Grobe Nachlässigkeit erfordert, daß Behauptungen usf. unter besonderer Außerachtlassung der in der Prozeßführung erforderlichen Sorgfalt und insbesondere der auf den Gegner zu nehmenden Rücksicht verspätet vorgebracht werden; sie liegt nicht vor, solange die Partei ihr bisheriges Vorbringen für ausreichend halten darf³⁾.

- 1) Deubner, NJW 1983, 1026 (1028, Fußnote 16); nach dem BGH-Urteil vom 12. Januar 1983 IVa ZR 135/81, NJW 1983, 822 (824) stellt sich die Frage nach dem verfassungsrechtlichen Rang von gerechter und schneller Entscheidung auch unter dem Gesichtspunkt des Übermaßverbots.
- 2) Palandt-Heinrichs, BGB, Anm. 9; Soergel-Siebert-Knopp, BGB, Bem. 281 ff.; Roth, in: Münchener Kommentar zum BGB, Rdn. 296, 333 ff., jeweils zu § 242: Verwirkung als Unterfall des Venire contra factum proprium, wobei die Verwirkung durch Verspätung zu unterscheiden ist von der Verwirkung als unzulässiger Rechtsausübung wegen eines zu mißbilligenden früheren Verhaltens.
- 3) Rosenberg/Schwab, § 69, 2 b) / S. 394; BVerfG-Beschluß vom 29. April 1980 - 2 BvR 1441/79, NJW 1980, 1737.

Dabei ist zu bedenken, daß ein zu strenger Maßstab bei der Verschuldensprüfung die Parteien zum Nachteil des Verfahrens zu gehäuften Vorbringen eventuell überflüssigen Tatsachenstoffs zwingen müßte, was mit dem Zweck der Vereinfachungsnovelle unvereinbar wäre ¹⁾. Andererseits setzen Verschulden und auch grobe Nachlässigkeit keinesfalls Verschleppungsabsicht voraus ²⁾, da dies bereits vorsätzliches Handeln beinhalten würde, für die Präklusion aber schon die entsprechende Fahrlässigkeitsstufe ausreicht.

2. Die Präklusionsmöglichkeiten im finanzgerichtlichen Verfahren

Soweit die Finanzgerichtsordnung keine Bestimmungen über das Verfahren enthält, sind das Gerichtsverfassungsgesetz und - soweit die grundsätzlichen Unterschiede der beiden Verfahrensarten "es nicht ausschließen" - die Zivilprozeßordnung sinngemäß anzuwenden (§ 155 FGO) ³⁾. Vorschriften der ZPO sind auf zweierlei Wegen in das finanzgerichtliche Verfahren einbezogen: zum einen durch ausdrückliche Bezugnahme wie beispielsweise in § 82 FGO in Verbindung mit den dort genannten Vorschriften über die Beweisaufnahme, zum anderen durch sinngemäße Anwendbarkeit aufgrund der subsidiären ⁴⁾ Generalverweisung in § 155 FGO, wonach

- 1) zum Problem des Eventualvorbringens: Rosenberg/Schwab, Zivilprozeßrecht, § 81 V 1/S. 452.
- 2) Zöller-Stephan, ZPO, Anm. II 4 zu § 296.
- 3) Tipke/Kruse, AO/FGO, Tz. 1 zu § 155 FGO, halten derartige Globalverweisungen für rechtsstaatlich bedenklich, weil nicht klar erkennbar sei, welche Normen gelten sollen und welche nicht; Ehlers, BB 1971, 429 (433), teilt diese Bedenken nicht, weil grundsätzlich von der Anwendbarkeit der ZPO-Bestimmungen auszugehen sei.
- 4) von Wallis, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Anm. 2 zu § 155 FGO.

gesonderte Regelungen innerhalb der FGO und grundsätzliche Verfahrensunterschiede die Anwendung der zivilprozessualen Verfahrensbestimmungen ausschließen.

§ 155 FGO setzt voraus, daß die FGO keine Bestimmungen über das Verfahren enthält, also lückenhaft ist. Schwierigkeiten ergeben sich meist daraus, daß auch dann, wenn die Regelung der FGO dürftiger ist als die der ZPO, eine abschließende Regelung gewollt und getroffen sein kann. Durch Umkehrschluß ist dann aus dem Schweigen der FGO zu folgern, daß bestimmte Regeln oder Rechtsfolgen nicht gelten sollen ¹⁾. Es ist dies das Problem der Abgrenzung von Gesetzeslücke und rechtsfreiem Raum ²⁾. Bei einer Gesetzeslücke fehlt die Antwort im Gesetz, d.h. es liegt eine planwidrige Nichterfassung vor. Die Lücke ist im Wege der Analogie zu schließen, wobei dieses Verfahren nicht mehr Gesetzesauslegung ist, sondern gesetzesimmanente Rechtsfortbildung ³⁾. Demgegenüber gibt bei einem rechtsfreien Raum das Gesetz eine negative Antwort, d.h. es liegt eine planmäßige Nichterfassung vor, so daß der Umkehrschluß geboten ist.

Im Hinblick auf die Möglichkeit, verspätetes Vorbringen zurückzuweisen, enthält das Gesetz für das finanzgerichtliche Verfahren derzeit weder eine planwidrige Gesetzes-

1) Tipke/Kruse, AO/FGO, Tz. 2 zu § 155 FGO.

2) Tipke/Kruse, a.a.O., Tz. 3 zu § 42 AO; Tipke, Steuerrecht, § 8, 4./S. 102 ff.

3) Larenz, Allgemeiner Teil, § 4 II/S. 69; ders., Methodenlehre (Studienausgabe), Kap. 6, 2a/S. 244 f., 2b/S. 255 (im Gegensatz zur gesetzesübersteigenden Rechtsfortbildung)

4) Tipke, a.a.O. (FuBn. 2).

lücke noch einen rechtsfreien Raum, wenn man das äußerlich selbständige VGFGEntlG sachlich der FGO zu-rechnet. Aber auch dann, wenn man diese Einbeziehung nicht vornimmt, ist die Möglichkeit der Anwendung des § 296 ZPO über § 155 FGO verbaut. Denn für den Anwendungszeitraum ¹⁾ des VGFGEntlG enthält dessen Art. 3 § 3 eine abschließende Regelung der Präklusion, so daß § 296 ZPO jedenfalls durch Spezialität verdrängt wäre.

Die ausdrückliche Normierung in einem Zeitgesetz ist zudem ein gewichtiges Indiz dafür, daß es nach dem Willen des Gesetzgebers außerhalb des Anwendungszeitraums keine Präklusion verspäteten Vorbringens im finanzgerichtlichen Verfahren geben sollte. Zwar läßt sich die Präklusion auch mit dem Amtsermittlungsprinzip vereinbaren, bedarf dann aber einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung wie in Art. 3 § 3 VGFGEntlG oder durch die Asylnovelle ²⁾. Denn angesichts der unterschiedlichen aufgabenteilung bei der Stoffsammlung nach dem Beibringungsgrundsatz und dem Amtsermittlungsprinzip können die Präklusions-normen des Zivilprozeßrechts nicht schon über die Generalverweisungen als Bestandteile der allgemeinen oder besonderen Verwaltungsprozeßordnungen angesehen werden ³⁾.

Demgemäß herrschte vor dem Inkrafttreten des VGFGEntlG die Auffassung vor, daß es keine verfahrensrechtlichen Sanktionen gebe, wenn die Beteiligten ihren prozessualen

- 1) Durch das Gesetz zur Änderung des VGFGEntlG vom 22. Dezember 1983, BGBl I 1983, 1515, ist die Geltungsdauer bis zum 31. Dezember 1985 verlängert worden.
- 2) Die Asylnovelle (2. Gesetz zur Beschleunigung des Asylverfahrens vom 16. August 1980, BGBl I 1437 ff., §§ 3, 7 Abs. 4) ermöglicht Präklusionen.
- 3) Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, Anm. 6 zu § 296; Ule, DVBl 1981, 363 (365); jeweils m.w.N.

Mitwirkungspflichten nicht zeitgerecht nachkommen und damit die Erfüllung der gerichtlichen Konzentrationspflicht (§ 79 WGO) vereiteln¹⁾. Davon ist der Fall zu unterscheiden, daß die Beteiligten - insbesondere der Kläger - ihre Mitwirkungspflichten überhaupt nicht erfüllen, wodurch sich zum einen die Aufklärungspflicht des Gerichts verringern kann und sich zum anderen Auswirkungen auf die Beweiswürdigung ergeben können²⁾; beides kann unter Umständen zu Lasten des Verpflichteten ausschlaggebend für das Prozeßergebnis sein.

Eine bloße Versäumung gerichtlicher Fristen wurde für die Beteiligten hingegen als unschädlich angesehen, da das Finanzgericht auch verspätetes Vorbringen bei seiner Entscheidung nicht ignorieren dürfte, sondern in sachlicher Hinsicht berücksichtigen mußte³⁾, sofern es nur bis zum Schluß der mündlichen Verhandlung oder bis zu dem ihm im schriftlichen Verfahren entsprechenden Zeitpunkt vorgetragen wurde. Dies bedeutete in der finanzgerichtlichen Praxis vielfach Anberaumung eines neuen Termins, der auf der Basis des verspäteten Vorbringens erneut und mit zusätzlichem Arbeitsaufwand vorzubereiten war.

Da die gleichen Gründe der Effektivität des Rechtsschutzes und der Überlastung der Gerichte, die in der Zivilgerichtsbarkeit zur ZPO-Vereinfachungsnovelle

- 1) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, Tz. 7683; BFH-Urteil vom 5. März 1970, IV R 235/68, BStBl II 1970, 496; a.A.: Martens, StuW 1967, 370 (387); Costede, DB 1977, 2403 (2405 zu III 2).
- 2) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, a.a.O., Tzn. 8154, 8185 ff., 3211 ff.
- 3) BFH-Urteil vom 5. März 1970 IV R 235/68, a.a.O.

geführt haben ¹⁾, für die Finanzgerichtsbarkeit ebenso gelten ²⁾, lag es nahe, den Konzentrationsgrundsatz mit in die Überlegungen zur Entlastung der Finanzgerichte einzubeziehen. Demgemäß hat der Gesetzgeber die in Art. 3 § 3 VGFGEntlG verwendeten Tatbestandsmerkmale weitgehend den einschlägigen ZPO-Vorschriften entnommen, so daß es sachgerecht ist, die Begriffsauslegungen im Zivilprozeß auch im Steuerprozeß heranzuziehen ³⁾. Daran ändert sich dadurch nichts, daß es im Zivilprozeßrecht unter Umständen zu anderen Rechtsfolgen kommt, beispielsweise die zwingende Präklusion an Stelle einer Zurückweisung nach Ermessen steht.

Nach § 90 der dem Bundesrat im Regierungsentwurf vom 19. März 1982 vorgelegten Verwaltungsprozeßordnung ⁴⁾ ist die Übernahme des Art. 3 § 3 VGFGEntlG in die geplante

- 1) Putzo, NJW 1977, 1 ("Jahrhundertgesetz" !); Franzki, DRiZ 1977, 161; ders., NJW 1979, 9.
- 2) Witte, DStR 1978, 511; Haarmann, DB 1978, 953; Geschäftsbericht der Finanzgerichte in der Bundesrepublik Deutschland für das Jahr 1982, DStZ 1983, 319; Kraft, DStZ 1984, 31; vor Inkrafttreten des VGFGEntlG: Redeker, DVBl 1977, 132 (136).
- 3) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, Tz. 12303.
- 4) BR-Drs. 100/82.

gemeinsame Verfahrensordnung für die verwaltungs-, finanz- und sozialgerichtlichen Verfahren ¹⁾ vorgesehen.

In der amtlichen Begründung dazu heißt es:

"Die bisher nur für die Finanzgerichte geltende Vorschrift hat sich als vorbeugendes Beschleunigungsinstrument bewährt... Die vielfältigen kumulativen Voraussetzungen für eine Zurückweisung verspäteten Vorbringens in Abs. 2 stellen sicher, daß die berechtigten Interessen auch weniger gewandter Rechtssuchender gewahrt bleiben."

Ob und wann die Verwaltungsprozeßordnung als Einheitsgesetz geltendes Recht wird, ist derzeit ungewiß; die Beibehaltung der gegenwärtigen Präklusionsregelung im finanzgerichtlichen Verfahren ist jedoch unumstritten.

Die Zurückweisung verspäteten Vorbringens nach Art. 3 § 3 VGFGEntlG ist in drei Fällen möglich, die streng voneinander zu trennen sind. Nach Art. 3 § 3 Abs. 1

- 1) Schon jetzt befassen sich laut JURIS-(Juristisches Informationssystem des Bundes im BMJ) Datei mehr als 150 gespeicherte Literaturdokumente mit der Vereinheitlichung der drei Verwaltungsprozeßordnungen in einer Verwaltungsprozeßordnung; zur Entwicklung der Diskussion: Ule, Rechtstatsachen zur Dauer des Verwaltungs-(Finanz-)Prozesses; Laubinger, in: Merten (Herausg.), Die Vereinheitlichung der Verwaltungsgerichtsgesetze zu einer Verwaltungsprozeßordnung; Bolay, BayVB1 1978, 425; Ronellenfitsch, DVBl 1978, 526; Scherer, Entwurf einer Verwaltungsprozeßordnung (1978); Schardt, Stbg 1981, 119; Ule, DVBl 1981, 363; Steuerjuristische Gesellschaft (Arbeitskreis), StuW 1981, 296; DStZ 1981, 388; DRiZ 1982, 294; Ule, DVBl 1982, 821; Kopp, Gutachten zum 54. Deutschen Juristentag, B 1 ff.; Wiebel, DVBl 1982, 1039; Laubinger, DöV 1982, 895; Sachs, ZRP 1982, 227; Trzaskalik, NJW 1982, 1553; Scholz, DVBl 1982, 605; Meyer-Ladewig, NVwZ 1982, 401.

Nr. 1 VGFGEntlG kann der Vorsitzende oder der Bericht-
erstatter (§ 79 FGO) einem Beteiligten eine Frist setzen
"zur Angabe von Tatsachen, die nach Auffassung des Be-
teiligten bei der Entscheidung berücksichtigt werden
müssen". Dieser Fall betrifft die allgemeine Aufforde-
rung zum Tatsachenvortrag ¹⁾. Diese kann an einen Be-
teiligten ergehen, der überhaupt keine Tatsachen vor-
getragen hat oder dessen Tatsachenvortrag so dürftig
oder pauschal ist, daß sich daraus noch keine klärungs-
bedürftigen Punkte konkretisieren lassen.

Sobald das Klagebegehren erkennbar ist und ergänzungs-
fähige Tatsachenerklärungen vorliegen, kann das Gericht
prüfen, ob sich aufgrund der vorgetragenen Tatsachen
klärungsbedürftige Punkte bestimmen lassen. Ist dies der
Fall, so kommt eine Fristsetzung "zur Ergänzung der An-
gaben über bestimmte klärungsbedürftige Punkte" nach
Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 2 VGFGEntlG in Betracht. klärungs-
bedürftig im Sinne dieser Bestimmung ist, was Gegenstand
einer Sachaufklärung oder Beweisaufnahme sein muß, d.h.
beweisbedürftige und beweiserhebliche Tatsachen ²⁾.

Schließlich sind nach Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 3 VGFGEntlG
Beweismittel zurückweisbar. Voraussetzung hierfür ist,
daß das Gericht die Bezeichnung oder Vorlage der Beweis-
mittel von einem Beteiligten in Bezug auf bestimmte klä-
rungsbedürftige Punkte gefordert hat ³⁾. Hierdurch unter-

1) dazu FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20. November 1978
V 371/78, EFG 1979, 192 (193), und zum gleichen Fall
BFH-Urteil vom 28. April 1982 I R 35/79, BStBl II 1983,
42.

2) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuer-
sachen, Tz. 12319.

3) BFH-Urteil vom 14. Januar 1981 I R 133/79, BStBl II
1981, 443; Verf., Grundfälle Finanzgerichtsordnung,
Fall 48 / S. 109 (111).

scheiden sich die Fälle der Nr. 3 und der Nr. 1 des Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntlG: Während die Aufforderung zum Tatsachenvortrag bei bisher völlig fehlendem Vorbringen allgemein gehalten werden darf ¹⁾, ist die Aufforderung zum Beweisantritt mit ausschlußfrist präzise zu formulieren.

In den drei genannten Fällen k a n n das Gericht verspätet vorgebrachte Erklärungen und Beweismittel unter den in Art. 3 § 3 Abs. 2 VGFGEntlG genannten Voraussetzungen als verspätet zurückweisen. Bei der Anwendung und Auslegung dieser Präklusionsvorschrift ist der Einfluß von Verfassungsgrundsätzen auf das Prozeßrecht zu beachten ²⁾, wovon im nächsten Abschnitt die Rede sein wird.

1) Davon geht auch das BFH-Urteil vom 28. April 1982 I R 35/79, BStBl II 1983, 42 aus.

2) Tipke/Kruse, AO/FGO, 11. Aufl., Tz. 10 zu § 76 FGO (S. 78 f.).

Zusammenfassung zu den Präklusionsvoraussetzungen
im Zivil- und Steuerprozeß

Im Zuge der Einführung verfahrensbeschleunigender und entlastender Vorschriften sind nunmehr die Zivil- und Steuergerichte in der Lage, Sanktionen bei verspäteter Erfüllung der Beibringungs- bzw. Mitwirkungspflichten der Beteiligten auszusprechen. Im Zivilprozeß ist dabei zu unterscheiden zwischen der zwingend angeordneten Präklusion verspäteten Vorbringens nach Fristsetzung unter den Voraussetzungen des § 296 Abs. 1 ZPO und der fakultativen Zurückweisung bei grob nachlässiger Verletzung der allgemeinen Prozeßförderungspflicht (§§ 296 Abs. 2, 615 i.V.m. §§ 277, 282 ZPO).

Zurückweisungs Voraussetzung ist, daß sich bei Zulassung der verspätet vorgebrachten Angriffs- oder Verteidigungsmittel die Erledigung des Rechtsstreits verzögern würde; die Auslegung des Begriffs der Verzögerung ist allerdings umstritten. So hat sich der BGH für den absoluten Verzögerungsbegriff entschieden und eine Verfahrensverzögerung bereits bejaht, wenn irgendeine zeitliche Verschiebung des Verfahrensablaufs eintreten würde. Ein materiell unbefriedigendes Prozeßergebnis wird hierbei in Kauf genommen. Die Gegenmeinung beurteilt die Verzögerung relativ und berücksichtigt dabei hypothetisch, wie lange das Verfahren auch bei Rechtzeitigkeit des Vorbringens gedauert hätte.

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, daß dem Anspruch auf rechtliches Gehör im Prozeß ein bestimmtes Maß an Prozeßverantwortung entspricht; der Inhaber dieses Anspruchs muß selbst aktiv im Prozeß mitwirken und darf die ihm gebotene Gelegenheit, sich Gehör zu verschaffen, nicht leichtfertig verpassen. Im Hinblick auf das gesetzgeberische Ziel der Beschleunigungsnovelle ist dem absoluten Verzögerungsbegriff der Vorzug zu geben. Daß die erfolgreiche Durchsetzung bestehender materiell-rechtlicher Ansprüche an die Rechtzeitigkeit geknüpft wird, ist in der Rechtsordnung nichts Neuartiges.

Im finanzgerichtlichen Verfahren ist § 296 ZPO nicht anwendbar. Obwohl der Amtsermittlungsgrundsatz mit einer Präklusion verspäteten Vorbringens zu vereinbaren ist, bedarf es hierfür jedoch einer ausdrücklichen Normierung; der Anwendbarkeit aufgrund der Generalverweisung (§ 155 FGO) stehen die Unterschiede der Verfahrensordnungen im Hinblick auf die Sammlung des Tatsachenstoffs entgegen. Nunmehr enthält Art. 3 § 3 VGFGEntlG eine abschließende Sonderregelung.

Da die Tatbestandsmerkmale des Art. 3 § 3 VGFGEntlG zum Teil den einschlägigen ZPO-Bestimmungen entnommen worden sind, liegt es nahe, die Begriffe übereinstimmend auszulegen, auch wenn die Rechtsfolgen sich unterscheiden (z.B. Zurückweisung nach Ermessen statt zwingender Präklusion). Die inhaltliche Übernahme des Art. 3 § 3 VGFG-EntlG als Dauerrecht ist unumstritten, auch wenn derzeit fraglich ist, ob die öffentlich-rechtlichen Verfahrensgesetze zu einer einheitlichen Verwaltungsprozeßordnung zusammengefaßt werden.

Nach Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntlG sind drei Fristsetzungssituationen zu unterscheiden, die zu Präklusionen führen können. Nach Nr. 1 dieser Vorschrift kann das Gericht bei

fehlendem oder völlig unsubstantiiertem Tatsachenvortrag die Angabe von Tatsachen allgemein verlangen, ohne diese näher beschreiben zu können oder zu müssen. Nach Nr. 2 kann es die Ergänzung der Angaben über bestimmte klärungsbedürftige Punkte und nach Nr. 3 die Bezeichnung oder Vorlage von Beweismitteln in Bezug auf bestimmte beweisbedürftige Tatsachen verlangen, wobei diese Anordnungen möglichst präzise sein müssen.

In allen drei Fällen k a n n das Gericht nach Art. 3 § 3 Abs. 2 VGFGEntlG unter den dort genannten Voraussetzungen zwecks Vermeidung einer Verzögerung von der Möglichkeit der Zurückweisung unentschuldigt verspäteten Vorbringens Gebrauch zu machen, wobei sowohl bei der Auslegung der Tatbestandsmerkmale dieser Vorschrift als auch bei der Ausübung des Anwendungsermessens der Einfluß einschlägiger Verfassungsgrundsätze auf das Prozeßrecht zu beachten ist.

III. Der Einfluß von Verfassungsgrundsätzen auf das Prozeßrecht

Ebenso wie Gesetze mit materiellem rechtlichen Inhalt müssen auch Verfassungsbestimmungen ausgelegt werden, wobei außer den herkömmlichen Auslegungskriterien auch bestimmte Verfassungsgrundsätze einen Einfluß auf das Auslegungsergebnis nehmen. Zuvor ist es jedoch erforderlich, diese Verfassungsgrundsätze durch Verfassungsinterpretation und -konkretisierung - auf die Probleme dieser Untersuchung bezogen - herauszuarbeiten, um zu brauchbaren Antworten auf die Einzelfragen zu gelangen.

1. Gesetzesauslegung und Konkretisierung der Verfassung

Maßgebend für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang ergibt ¹⁾. Die herkömmlichen Auslegungskriterien sind dabei grammatischer, logisch-systematischer, historischer sowie teleologischer Art ²⁾. Diese Kriterien schließen einander nicht aus, sondern ergänzen sich gegenseitig. Je nach Eigenart des auszulegenden Gesetzes und des zur Entscheidung anstehenden Sachverhalts sind sie unterschiedlich ergiebig ³⁾. Sie liefern dem Interpreten die Argumente, die nötig sind, um die getroffene Wahl zwischen den möglichen Deutungen des Textes zu begründen und damit der zu fällenden Entscheidung Überzeugungskraft zu geben ⁴⁾.

1) Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Einf. II A, Anm. 1 ff.

2) vgl. Tipke/Kruse, AO/FGO, Tz. 87 zu § 4 AO.

3) Friedrich Müller, Juristische Methodik, S. 61.

4) Tipke/Kruse, a.a.O., Tz. 86 zu § 4 AO.

Trotz methodischer Vielfalt ist der Auslegung aber eine Grenze gesetzt: Einem nach Wortlaut und Sinn eindeutigen Gesetz darf nicht ein entgegengesetzter Sinn gegeben werden. Eine solche Eindeutigkeit ist jedoch der Ausnahmefall, während zumeist mehrere Auslegungen zumundest möglich sind. Besteht ein Zusammenhang mit Grundrechten, so ist bei mehreren möglichen Auslegungen im Zweifel diejenige zu wählen, die einer Grundrechtsnorm die stärkste Wirkung verleiht (verfassungskonforme Auslegung) ¹⁾. Bei besonders intensiven Eingriffen in ein von der Verfassung geschütztes Recht können daher schon einzelne Auslegungsfehler verfassungsrechtlich relevant werden ²⁾.

Die Gesetzesinterpretation ist das Mittel, mit dem der Richter den Inhalt einer Gesetzesbestimmung unter Berücksichtigung ihrer Einordnung in die gesamte Rechtsordnung erforscht ³⁾. Die Einbindung in die Rechtsordnung bedeutet speziell für Verfahrensbestimmungen, daß sich ihre Auslegung nicht ohne Rücksicht auf das mit

- 1) Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Einf. II A, Anm. 4; Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Kap. 5, 2 e)/S. 215 ff.; Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 1. tei1, § 2 IV/S. 31; Spanner, AöR 91 (1966), 503; Zippelius, Verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen, in: Starck (Herausg.), Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, Bd. 2, S. 108 (109, m.w.N.).
- 2) BVerfG-Beschluß vom 9. Februar 1982 - 1 BvR 799/78, NJW 1982, 1635, mit krit. Anm. von Schumann, NJW 1982, 1609.
- 3) Esser, Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts, S. 260 ff., 287: Jede Interpretation stellt eine "Verbindung von lex scripta und ius non scriptum" dar, welche die eigentliche positive Norm erst schafft; insofern werden außerpositive Werturteile wirksam.

dem Verfahren verfolgte Ziel zu orientieren hat. Verfahrensbestimmungen sind kein Selbstzweck, sondern haben dienende Funktion. Sie haben sich dem Bestreben nach materieller Gerechtigkeit und der Verwirklichung der Wertordnung des Grundgesetzes unterzuordnen. Das Streben nach Fallgerechtigkeit ist ein legitimer Faktor der Gesetzesauslegung ¹⁾. Dabei nimmt die Bedeutung des Verfahrensrechts für den Grundrechtsschutz zu, je geringer das materielle Recht diesen Schutz verwirklichen kann ²⁾.

Demnach ist mit den Mitteln der Interpretation diejenige Auslegung des Art. 3 § 3 VGFGEntLG zu suchen, die sich mit den im folgenden näher beschriebenen Verfassungsgrundsätzen in Einklang bringen läßt. Hierbei entspricht es der geregelten Materie, daß gleichwohl das Ziel der Effektivität, des Zur-Geltung-Bringens der gesetzgeberischen Vorstellungen nicht aus den Augen verloren werden darf. Inwieweit beides miteinander in Einklang zu bringen ist, wird der wesentliche Betrachtungspunkt der nachfolgenden Untersuchung sein. Dabei ist zu beachten, daß bei Verfahrensnormen besondere Auslegungsprobleme bestehen: An sich ergibt sich die Richtigkeitsbeurteilung einer Rechtsauffassung zuständigkeitshalber und funktional aus der "Vermittlungslage des Rechtsanwenders zwischen Norm und Sozialkonflikt" ³⁾. Dies versagt hingegen, wenn der Norm-

1) Larenz, Methodenlehre (Studienausgabe), Kap. 5, 3a/S. 224.

2) Winters, DöV 1980, 305 (zum atomrechtlichen Immissionschutzrecht).

3) Esser, Vorverständnis und Methodenwahl, Kap. V 1/S. 117.

anwender zugleich Normbetroffener ist, wenn der verfahrensgestaltende Richter zugleich die Verfahrensregeln bestimmen soll, denen er sich zu unterwerfen hat.

Zunächst stellt sich die Frage, welche verfassungsrechtlichen Grundsätze auf das finanzgerichtliche Verfahren einwirken, insbesondere im Hinblick auf die Amtsermittlung und die Mitwirkung der Beteiligten generell und im Hinblick auf die Zurückweisung verspäteten Vorbringens speziell. Dabei können die einzelnen Verfassungsbestimmungen nicht isoliert betrachtet und allein aus sich heraus ausgelegt werden, sondern sie müssen in einen Sinnzusammenhang mit den übrigen Vorschriften der Verfassung gestellt werden, aus denen sich bestimmte Grundentscheidungen ergeben, die den Vorrang vor Zweckmäßigkeitserwägungen haben (Auslegungsprinzip der Einheit der Verfassung) ¹⁾.

Vom theoretischen Ansatz her gibt es allerdings unterschiedliche Methoden der Verfassungsinterpretation ²⁾. Nach der klassisch-hermeneutischen Methode ist die Verfassung wie ein einfaches Gesetz nach den herkömmlichen Auslegungskriterien zu interpretieren ³⁾, die jedoch ein relativ hohes Maß an inhaltlicher Bestimmtheit der auszulegenden Norm voraussetzen, während die Verfassung an manchen Stellen nur fragmentarisch ist und lediglich Ziele festlegt, insofern eine Rahmenordnung darstellt, aber keine schon vollzugsfähigen Einzelregelungen enthält. Außerdem stehen einfache Gesetze innerhalb einer strukturgleichen gesetzlichen Rechtsordnung, in deren Zusammenhang sie inhaltlich näher bestimmt werden können, während die Verfassung für sich notwendigerweise allein steht ⁴⁾. Soll die Verfassungsinterpretation nicht mit unzureichendem Ergebnis abgebrochen werden, so müssen zusätzliche Mittel

1) Ekkehart Stein, in: Alternativkommentar Grundgesetz, A. Einleitung II - Rz. 27, 28 m.w.N. zur Methodik des BVerfG.

2) dazu im einzelnen: Ernst-Wolfgang Böckenförde, NJW 1976, 2089 ff.

3) Forsthoff, Rechtsstaat im Wandel, 2. Aufl., S. 130 ff.

4) Böckenförde, a.a.O., S. 2091.

eingesetzt werden. Nach der topisch-problemorientierten Methode ¹⁾ müssen zunächst Topik und Problemdenken als Methoden der Verfassungsinterpretation etabliert, sodann die Ergebnisse auf der Basis eines bereits vorauszusetzenden breiten Konsenses akzeptiert (demokratisiert) werden ²⁾. Nachteile dieser Methode sind die Offenheit und Unbestimmtheit der Interpretation mit der Gefahr des Abgleitens in die Beliebigkeit ³⁾; ständiger Verfassungswandel ist die Konsequenz. Zudem zeigen gerade die politischen Konflikte in der Gesellschaft, daß eine Konsensbasis (Harmoniemodell einer pluralen, aber gleichwohl in sich einigen Werte-Gesellschaft) gegenwärtig fehlt ⁴⁾. Nach der wirklichkeitswissenschaftlich orientierten Verfassungsinterpretation ⁵⁾ wird die Lösung in der Herstellung eines übergreifenden, an der Wirklichkeit von Staat und Verfassung orientierten Bezugsrahmens gesucht, welcher der Einzelinterpretation Maß und Richtung geben soll. Sinn und Wirklichkeit der Verfassung, d.h. auch der Zeitgeist, nicht Wortlaut und dogmatische Begrifflichkeit sollen danach Grundlage und Maßstab ihrer Interpretation sein. Damit wird jedoch nicht berücksichtigt, daß die Unterschiedlichkeit von Norm und Wirklichkeit die Existenz einer Norm als solcher erst bedingt ⁶⁾.

Gegenüber den beschriebenen Interpretationsmethoden, welche die Gefahr eines Abbaus der normativen Bindung und der kontrollierbaren Rationalität der Verfassung in sich tragen,

1) Ehmke, VVDStRL 20 (1963), 53 ff.; Häberle, JZ 1975, 297.

2) Böckenförde, NJW 1976, 2089 (2092 ff.).

3) Kriele, Theorie der Rechtsgewinnung, S. 132 ff.

4) Böckenförde, a.a.O. (2093 f.).

5) Ausgangspunkt: die Integrationslehre Rudolf Smends, Verfassung und Verfassungsrecht, in: Staatsrechtliche Abhandlungen, S. 188 ff.

6) Böckenförde, a.a.O. (2095).

ist der hermeneutisch-konkretisierenden Verfassungsinterpretation der Vorzug zu gehen. Danach ist die Verfassungsinterpretation als Konkretisierung im Sinne einer rechtsschöpferischen Ausfüllung zu verstehen, die sich einem Verfassungswandel nicht verschließt, wobei der Konkretisierungsvorgang methodisch durch ein "Hin- und Herwandern des Blicks" zwischen Norm und Wirklichkeit verfeinert werden kann ¹⁾. Damit wird zugleich berücksichtigt, daß der normative Geltungsanspruch der als unvollständige "Rahmenordnung" zu qualifizierenden Verfassung begrenzt ist ²⁾.

Ziel der Konkretisierung ist die Entwicklung einer neuen Entscheidungsregel für den anstehenden Einzelfall; nach Konfliktanalyse - Herausarbeiten der Interessen oder Sachgesichtspunkte, die miteinander in Konflikt stehen - sind geeignete Alternativen als Konfliktlösung zu entwerfen, deren Folgen zu analysieren und zu bewerten sind. Am Schluß steht die Auswahl derjenigen Alternative, die den Wertungen des Grundgesetzes am besten gerecht wird; soweit subjektive Wertungen der Entscheidung zugrundeliegen, sind sie offenzulegen und damit zur Diskussion zu stellen ³⁾.

Entstehen dabei Kollisionen zwischen verfassungsrechtlich geschützten Rechtsgütern, so darf nicht ein Verfassungswert zugunsten eines anderen suspendiert werden ⁴⁾. Das Prinzip der Einheit der Verfassung gebietet es vielmehr, daß der nach beiden Seiten hin schonendste Ausgleich

1) Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, § 1 III 5/S. 18, Rdn. 46; § 2 III/S. 24, Rdn. 60 ff.; Friedrich Müller, Juristische Methodik, S. 92 f., 133 ff.; Böckenförde, NJW 1976, 2089 (2096 - Fußn. 92).

2) Böckenförde, a.a.O., 2099.

3) Stein, in: AK-GG, A. Einleitung II 7.2/Rz. 85 ff.

4) kritisch zur Werttheorie der Grundrechte: Böckenförde, NJW 1974, 1529 (1534) - "Verhüllungsformel für ... Dezisionismus".

gefunden wird (Prinzip praktischer Konkordanz) ¹⁾. Beiden Gütern müssen Grenzen gezogen werden, damit beide zu optimaler Wirksamkeit gelangen, wobei die Grenzziehungen im jeweils konkreten Falle verhältnismäßig sein muß: Eine Grundrechtsbegrenzung muß geeignet sein, den Schutz des Rechtsgutes zu bewirken, um dessentwillen sie vorgenommen wird. Sie muß hierzu erforderlich sein, was nicht der Fall ist, wenn ein milderer Mittel ausreichen würde. Sie muß schließlich im engeren Sinne verhältnismäßig sein, d.h. in angemessenem Verhältnis zu dem Gewicht und der Bedeutung des Grundrechts stehen ²⁾.

Im Hinblick auf das Verfahrensrecht ³⁾ relevant ist zunächst der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG insofern, als sich innerhalb des Prozeßbetriebs durch das Gericht die Ermessensfrage stellt, ob art. 3 § 3 VGFGEntlg überhaupt angewendet werden soll. Dabei ist dem Gleichheitssatz das Gebot der Rechtsschutz- und Waffengleichheit, der Rechtsanwendungsgleichheit und damit zusammenhängend das Willkürverbot zu entnehmen.

Des weiteren ist die Garantie des effektiven Rechtsschutzes - und zwar für den einzelnen Kläger ebenso wie für alle Kläger - gemäß Art. 19 Abs. 4 GG zu berücksichtigen. Die Rechtsschutzgarantie bedeutet die Vollständigkeit gerichtlicher Nachprüfung von Verwaltungsakten in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht.

1) Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts, § 2 III 2 c, bb) / S. 27, Rdn. 72.

2) Hesse, a.a.O., § 10 II 2 a / S. 127, Rdn. 318.

3) Zur verfassungsrechtlichen Prüfung von Verfahrensrecht: Stürner, NJW 1979, 2334; Hermann Weber, JuS 1981, 290.

Grenzen der Effektivität ergeben sie daraus, daß gerichtlicher Rechtsschutz nicht unbegrenzt zur Verfügung steht.

Ferner sind die Ziele der Rechtsstaatlichkeit einschließlich des Übermaßverbots auch im Prozeß zu beachten, die sich aus der Bindung der Rechtsprechung an Recht und Gesetz (Art. 20 Abs. 3 GG) ableiten lassen. Elemente des Rechtsstaatsbegriffs sind Rechtssicherheit und Gerechtigkeit, unter Umständen auch die gerechte Zuteilung der Rechtsprechungsressourcen. Im Zusammenhang hiermit stehen die besonderen Probleme der prozessualen Wahrheit. Es ist zu fragen, inwieweit eine Entscheidung aufgrund eines objektiv unrichtigen bzw. verkürzten Sachverhalts noch gerecht ist. Dabei kann sich die eingeschränkte prozessuale Wahrheit sowohl auf Ermittlungs- und Mitwirkungsmängel im allgemeinen als auch auf zurückgewiesenes verspätetes Vorbringen im besonderen zurückführen lassen.

Schließlich ist der Inhalt des Anspruchs auf rechtliches Gehör und seine Verwirklichung, insbesondere das Verhältnis des Art. 103 Abs. 1 GG zur maßgebenden Prozeßordnung im Hinblick auf die Möglichkeit einer Zurückweisung verspäteten Vorbringens zu bestimmen ¹⁾.

2. Die Bedeutung des Art. 3 Abs. 1 GG für die Rechtsprechung

Im Bereich des Rechtsschutzes gebietet der allgemeine Gleichheitssatz einerseits, die prozessuale Stellung der Beteiligten, d.h. des Bürgers auf der Klägerseite und des Finanzamts auf der Beklagtenseite, einander

1) dazu Lücke, JuS 1981, 503.

anzugleichen¹⁾). Dies bedeutet, daß beispielsweise bei der Einräumung von Fristverlängerungen gemäß § 54 Abs. 2 RGO, § 224 Abs. 2 ZPO keine unterschiedlichen Maßstäbe angelegt werden dürfen, welche Gründe hierfür als erheblich angesehen werden können (Rechtsanwendungsgleichheit).

Beide Seiten müssen auch gleichermaßen die Möglichkeit haben, Zugang zu den Unterlagen zu bekommen, aus denen sich die der späteren Urteilsfindung zugrundeliegenden Fakten ergeben. Werden einer Akteneinsicht unzumutbare Schwierigkeiten entgegengestellt, so wird einerseits die effektive Wahrnehmung des in Art. 103 Abs. 1 GG gewährleisteten Anspruch auf rechtliches Gehör beschränkt; andererseits geht der Grundsatz der Waffengleichheit, der formale Gleichheit vor dem Richter im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG beinhaltet, noch darüber hinaus: Auch wenn es der benachteiligten Seite mit Mühen gelingt, sich rechtliches Gehör zu verschaffen, liegt allein in der Ungleichbehandlung gegenüber dem Prozeßgegner eine Verletzung von Verfassungsrecht²⁾.

Der Gleichheitssatz gebietet es ferner, daß Unterschiede in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht zu Sperren der Rechtsverfolgung führen. So klar dies im Verhältnis zum Staat zugunsten des Bürgers gilt, so hart darf aber andererseits der Bürger auch in die Pflicht genommen werden, "seinen" Prozeß mitzufördern, voranzutreiben und die Risiken seiner Lässigkeit als Prozeßsubjekt zu tragen³⁾.

Schließlich hat der allgemeine Gleichheitssatz Einfluß auf die richterliche Auslegung und Anwendung von Verfahrensrecht insofern, als hierbei das Willkürverbot zu

1) Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, Anm. 34 zu Art. 3.

2) zur Akteneinsicht: BFH-Beschluß vom 24. März 1981 VII B 64/80, BStBl II 1981, 475, sowie Verf., DStR 1982, 402; zur Waffengleichheit: Dürig, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Rdn. 50, 392 zu Art. 3 Abs. 1 (Dadurch, daß Art. 103 Abs. 1 GG Hauptanwendungsfall ist, wird Art. 3 Abs. 1 GG nicht vollständig verdrängt.)

3) Dürig, a.a.O., Rdn. 391 zu Art. 3 Abs. 1.

beachten ist. Dabei gelten die vom Bundesverfassungsgericht für die Überprüfung der Gesetze auf ihren etwaigen Willkürgehalt entwickelten allgemeinen Grundsätze - soweit dies möglich ist - auch für die Überprüfung der Akte der Rechtsprechung auf ihre Übereinstimmung mit dem Gleichheitssatz ¹⁾. Denn das Gebot des allgemeinen Gleichheitssatzes bindet die Rechtsprechung als unmittelbar geltendes Recht ebenso wie den Gesetzgeber. In gleicher Weise, wie die besonderen Wertentscheidungen des Grundgesetzes die Freiheit des Gesetzgebers einschränken, selbst zu bestimmen, was "gleich" und was "ungleich" sein soll, werden auch der Rechtsprechung durch das Willkürverbot gewisse Grenzen gezogen ²⁾.

Diese Grenzen sind aber nach der insofern restriktiven Rechtsprechung des BVerfG erst dann überschritten, wenn sich für eine bei der Auslegung und Anwendung einer Norm getroffenen Abwägung sachlich zureichende, plausible Gründe nicht mehr finden lassen, die Rechtsanwendung vielmehr auf sachfremden Erwägungen beruht ³⁾. Hingegen berührt die Beurteilung eines Sachverhalts oder einer Verfahrenslage aufgrund veränderter Rechtsprechung nicht den Gleichheitssatz ⁴⁾. Auch die gleichzeitige verschiedene Auslegung und Anwendung derselben Rechtsvorschrift durch verschiedene Gerichte verletzen ihn nicht.

1) Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, Anm. 35 zu Art. 3.

2) Nach Dürig, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Rdn. 294, 297 ff., 331 ff. zu Art. 3 Abs. 1, geht es dabei allerdings nicht um den Geltungsbereich dieser Norm, sondern um die Beschränkung der richterlichen Kontrolle.

3) Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Anm. 11 (zur Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers) und 18 (zur Überprüfung gerichtlicher Entscheidungen) zu Art. 3.

4) kritisch wegen der Rückwirkungsproblematik: Dürig, a.a.O., Rdn. 402 zu Art. 3 Abs. 1.

Einen Verstoß gegen das im allgemeinen Gleichheitssatz enthaltene Willkürverbot hat das BVerfG in der Verletzung der richterlichen Fragepflicht und Aufklärungspflicht bei willkürlicher Auslegung und Anwendung von Verfahrensrecht gesehen; in dem entschiedenen Streitfall ¹⁾ beruhte die aufgehobene Gerichtsentscheidung darauf, daß die Ausübung der in § 139 ZPO statuierten Frage- und Aufklärungspflicht aus Erwägungen verneint worden war, die bei verständiger Würdigung der das Grundgesetz beherrschenden Gedanken nach Auffassung des BVerfG nicht mehr verständlich sind.

In seinem Beschluß hat das BVerfG auch ausgeführt, daß im Zusammenhang mit der richterlichen Verfahrensgestaltung darauf Rücksicht zu nehmen ist, daß die richterliche Unabhängigkeit und Unparteilichkeit kein wertfreies Prinzip darstellt, sondern sich an den Grundwerten der Verfassung zu orientieren hat, insbesondere am Gebot sachgerechter Entscheidung im Rahmen der Gesetze unter dem Blickpunkt materieller Gerechtigkeit ²⁾. In diesen Zusammenhang gehört auch der allgemeine Grundgedanke gerichtlicher Fürsorgepflicht den Beteiligten gegenüber.

1) BVerfG-Beschluß vom 24. März 1976 - 2 BvR 804/75, BVerfGE 42, 64 (73) mit abw. Ans. Geiger, BVerfGE 42, 79 (85 ff.): nicht Art. 3 Abs. 1, sondern Art. 103 Abs. 1 GG sei einschlägig. Insofern weist die Rspr. der beiden Senate des BVerfG in letzter Zeit dogmatische Unterschiede auf. Der Zweite Senat ist erkennbar - im Gegensatz zum Ersten Senat - dazu übergegangen, gerichtliche Entscheidungen, bei denen das rechtliche Gehör verletzt sein kann, vorrangig an Art. 3 Abs. 1 GG zu prüfen (dazu Gisela Niemeyer, StbJb 1982/83, S. 69, 71).

2) BVerfGE 42, 64 (78).

Das Willkürverbot kann insbesondere dann verletzt worden sein, wenn das Verhalten des Gerichts in unverhältnismäßiger Weise in geschützte Rechtspositionen des Betroffenen eingreift, auch wenn der äußeren Form nach die Verfahrensregeln eingehalten zu sein scheinen. Auf die hier zu untersuchende Thematik bezogen: Gerade weil die Präklusionsvorschriften dem Richter einen gewissen Handlungsspielraum lassen, ist es geboten, daß er sie in einer Weise anwendet, die nicht schon tendenziell in Richtung eines ungerechten Ergebnisses zielt, wenngleich dadurch Sinn und Zweck einer effektiven Handhabung nicht in Frage gestellt werden sollen.

3. Die Garantie des effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG)

Wird jemand durch die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt, so steht ihm nach Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG der Rechtsweg offen; hierbei ist auch diese Verfassungsbestimmung im Sinne einer möglichst weitgehenden Verwirklichung des Rechtsschutzgedankens extensiv auszulegen. Die Rechtsweggarantie soll einen umfassenden, möglichst lückenlosen¹⁾ unbeschwernten²⁾ und effektiven gerichtlichen Schutz gewährleisten gegen Verletzungen der Rechtssphäre des Einzelnen durch Eingriffe der öffentlichen Gewalt, wobei zu schützende Rechte vorausgesetzt werden. Demgemäß handelt es sich bei dieser grundgesetzlichen Bestimmung um ein formelles, prozessuales Grundrecht, das in einem engen Zusammenhang mit Art. 103 Abs. 1 GG steht.

1) von Mangoldt/Klein, Das Bonner Grundgesetz, Bd. I, Anm. VII zu Art. 19.

2) Buermeyer, Rechtsschutzgarantie und Gerichtsverfahrensrecht, § 5 VIII / S. 59 ff.

Rechtsweg im Sinne des Art. 19 Abs. 4 GG ist jede verfahrensrechtliche Möglichkeit, Streitsachen der Entscheidung eines unabhängigen Gerichts zu unterbreiten, wobei die nähere Ausgestaltung des Zugangs zu Gericht dem einfachen Recht überlassen werden kann. Jedoch muß dabei die vollständige Nachprüfung der angefochtenen Maßnahme in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht ermöglicht sein ¹⁾. Art. 19 Abs. 4 GG will dabei den Rechtsweg im Rahmen der jeweils geltenden Prozeßordnung gewährleisten. Der Anspruch auf gerichtlichen Rechtsschutz beinhaltet Justizgewähr und Zugang zum Gericht ²⁾.

Sofern die normative Ausgestaltung einer gerichtlichen Verfahrensordnung die umfassende Nachprüfung des Verfahrensgegenstandes in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht und eine dem Rechtsschutzbegehren angemessene Entscheidungsart und Entscheidungswirkung gewährleistet, ist damit dem aus Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG wie aus etwaigen materiellen Grundrechtsverbürgungen folgenden Schutzanspruch grundsätzlich genügt ³⁾.

- 1) für die frühere Rechtsbeschwerde: BPH-Urteil vom 25. November 1954 V z 75/54 S, BStBl III 1955, 66.
- 2) Während nach früherer Auffassung Art. 103 Abs. 1 GG erst eingriff, wenn es schon zur Justizgewährung gekommen war, wird für den Zugang zum Gericht in neueren Entscheidungen des BVerfG nicht nur Art. 19 Abs. 4 GG, sondern auch Art. 103 Abs. 1 GG als Grundlage benutzt; vgl. Wassermann, in: Alternativkommentar GG, Rz. 12 zu Art. 103, m.w.N.; z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 3. Juni 1975 - 2 BvR 99/74, BVerfGE 40, 42, und 2 BvR 457/74, BVerfGE 40, 46, vom 10. Juni 1975 - 2 BvR 1074/74, BVerfGE 40, 95, vom 5. Februar 1980 - 2 BvR 914/79, BVerfGE 53, 148 (151), vom 15. April 1980 - 2 BvR 827/79, BVerfGE 54, 86 (91), und 2 BvR 970/79, BVerfGE 54, 94 (97), sowie vom 29. April 1980 - 2 BvR 1441/79, BVerfGE 54, 117 (123 f.) = NJW 1980, 1737.
- 3) BVerfG-Beschluß vom 20. April 1982 - 2 BvL 26/81, BVerfGE 60, 253 = NJW 1982, 2425, zu § 85 Abs. 2 ZPO (Anrechnung des Anwaltsverschuldens) im Asylverfahren.

Damit wird zugleich deutlich, daß nicht ausschließlich die einfachgesetzlichen Prozeßordnungen den normativen Inhalt des Grundrechts aus Art. 19 Abs. 4 GG bestimmen. Denn was soll vom Sinn und der Bedeutung der Rechtsweg- und Rechtsschutzgarantie übrigbleiben, wenn das kodifizierte Verfahrensrecht den Rechtsschutz nur unzulänglich gestaltet oder gar unangemessen beschneidet ¹⁾. Vielmehr bleibt es bei dem Vorrangverhältnis der Verfassung, an der sich die einzelne Verfahrensnorm messen lassen muß. Andererseits ist der inhaltliche Mindeststandard an Verfahrensgerechtigkeit, insbesondere Gewährung ausreichenden Gehörs, nicht anhand des Art. 19 Abs. 4 GG zu bestimmen, sondern den speziellen Verfassungs- und Verfahrensnormen zu entnehmen ²⁾.

Die Vollständigkeit gerichtlicher Nachprüfung in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht bedeutet, daß das Gericht nicht nur auf die Nachprüfung der rechtlichen Seite beschränkt ist, während es die behördliche Tatsachenfeststellung seiner Entscheidung ungeprüft zugrundelegen müßte oder dürfte. Das Gericht ist vielmehr verpflichtet, die Sachverhaltsfeststellungen selbst zu treffen, ohne an Vorfeststellungen im Prinzip gebunden zu sein ³⁾. Sofern an bestimmte Verwaltungsakte tatbestandliche Wirkungen geknüpft sind, handelt es sich um besonders geregelte Ausnahmen.

- 1) Buermeyer, Rechtsschutzgarantie und Gerichtsverfahrensrecht, § 5, 2a) / S. 29.
- 2) Buermeyer, a.a.O.
- 3) BVerfG-Beschluß vom 5. Februar 1963 - 2 BvR 21/60, BVerfGE 15, 275; Dürig, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Rdn. 47 zu Art. 19 Abs. 4; Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Anm. 10 zu Art. 19.

Dem Grundsatz der Eigenverantwortung der Sachverhaltsermittlung durch das Gericht widerspricht es nicht, wenn die Sachverhaltsermittlung an bestimmte Regeln gebunden ist, wie im Zivilprozeß an den Beibringungsgrundsatz und im Verwaltungsprozeß an das Zusammenspiel von Amtsermittlung und Mitwirkung der Beteiligten. Demgemäß sind auch Präklusionsvorschriften durchaus mit der Rechtsweggarantie zu vereinbaren. Der Weg zu den Gerichten wird durch sie nicht in unzumutbarer, aus Sachgründen nicht mehr zu rechtfertigender Weise erschwert ¹⁾. So kann die Klagebefugnis wegen Rechtsmißbrauchs begrenzt werden. Ebenso ist die zeitliche Befristung von Rechtsmitteln und Rechtsbehelfen verfassungsgemäß, soweit sie einen umfassenden und effektiven Rechtsschutz nicht ausschließt.

Gilt jedoch dies, wonach die gerichtliche Durchsetzung materiell-rechtlicher Rechtspositionen ihr zeitliches Ende finden kann ²⁾, so kann auch nicht beanstandet werden, daß während des Verfahrens zeitliche Grenzen mit ausschließlicher Wirkung gesetzt werden. Voraussetzung ist aber, daß sich die praktische Anwendung der Präklusionsnormen an der

1) Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Anm. 10 zu Art. 19, m.w.N.

2) Die Gewährleistung des Rechtsweges schließt nicht aus, daß seine Beschreitung in den Prozeßordnungen von der Erfüllung bestimmter formaler Voraussetzungen (z.B. ordnungsgemäße Vertretung, Einhaltung von Fristen und dgl.) abhängig gemacht wird; vgl. BVerfG-Beschluß vom 17. März 1959 - 1 BvL 5/57, BVerfGE 9, 194 (199 f.); Bettermann, Der Schutz der Grundrechte in der ordentlichen Gerichtsbarkeit, in: Bettermann/Nipperdey/Scheuener, Die Grundrechte, III. Bd., 2. Halbbd., S. 779 (807); Bauer, Gerichtsschutz als Verfassungsgarantie, 1. Teil, Kap. 4, § 3 C VII/S. 84; Bullinger, JZ 1963, 466 (470); Dienes, Die europäische Integration und die Rechtsweggarantie (Art. 19 Abs. 4 GG), S. 163; Rudolf Schneider, DVBl 1969, 325 (331); Hamann/Lenz, GG, Anm. B 12 zu Art. 19; Dürig, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Rdn. 53 und 15 zu Art. 19 Abs. 4.

Verfassung orientiert, wobei der Maßstab insbesondere an den inhaltlichen Grundwertentscheidungen des Grundgesetzes - wie dem Bekenntnis zur Menschenwürde und Rechtsstaatlichkeit - gefunden wird. Gleichwohl ist Art. 19 Abs. 4 GG in diesem Bereich nicht ohne Einfluß, weil er nicht nur im Sinne einer überhaupt möglichen Justizgewährung zu verstehen ist, sondern deren Lückenlosigkeit und Effektivität im Rahmen des Möglichen und Zumutbaren bedeutet.

Damit kommt den durch die praktischen Gegebenheiten der Justiz in sachlicher und personeller Hinsicht bestimmten Grenzen der Effektivität eine besondere Bedeutung zu. Denn bei gegebenen Ressourcen bedeutet die Ausdehnung der Justizgewährung für den einen Kläger deren Beschränkung für den nächsten Kläger. Wenn auch der Zugang zu den Gerichten nicht in unsachgemäßer und unzumutbarer Weise erschwert werden darf, so bedeutet dies doch nicht, daß der Staat verpflichtet wäre, die sachlichen und personellen Kapazitäten der Justiz über das derzeit gegebene Maß unbeschränkt auszudehnen.

Vielmehr ist es sachgerecht und zumutbar, statt dessen dem Bürger, der ein Klagerecht in Anspruch nimmt, auf Mitwirkungs- und Beschleunigungspflichten zu verweisen, soweit ihm deren Erfüllung möglich und zumutbar ist, zumal der Rechtsschutz in angemessener Frist ¹⁾ gewährt werden muß.

1) Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, Rdn. 17 zu Art. 19, m.w.N., u.a. zum "König-Urteil" des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte vom 28. Juni 1978 C (78) 31, NJW 1979, 477, zu Art. 6 Abs. 1 MRK.

4. Rechtsstaatlichkeitsziele im Prozeß

Art. 20 Abs. 3 GG bindet die Gesetzgebung an die verfassungsmäßige Ordnung, die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung an Gesetz und Recht. Hieraus ergibt sich - zusammen mit der gerichtsförmigen Absicherung - das Rechtsstaatsprinzip ¹⁾, das allerdings nicht für jeden Sachverhalt eindeutig bestimmte Gebote oder Verbote enthält, sondern als Leitidee der Konkretisierung bedarf ²⁾.

Zur Rechtsstaatlichkeit gehört nicht nur die materielle Gerechtigkeit, sondern auch die Rechtssicherheit ³⁾. Diese verlangt einen geregelten Verlauf des Rechtsfindungsverfahrens und einen Verfahrensabschluß, dessen Rechtsbeständigkeit gesichert ist ⁴⁾. Rechtsfriede und Rechtssicherheit sind von so zentraler Bedeutung, daß um ihretwillen die Möglichkeit einer im Einzelfall vielleicht unrichtigen Entscheidung in Kauf genommen werden muß. Den Widerstreit zwischen dem Prinzip der Rechtssicherheit und der Forderung nach materieller Gerechtigkeit hat der Gesetzgeber bald nach der einen, bald nach der anderen Seite hin zu entscheiden. Geschieht dies ohne Willkür, so kann ein solches Verfahren von Verfassungen wegen nicht beanstandet werden ⁵⁾.

1) Schnapp, in: von Münch, GG, Band I, Art. 20, Abschn. 2.5 Rechtsstaat, Rdn. 21.

2) Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, vor Anm. 21 zu Art. 20; BVerfG-Urteil vom 1. Juli 1953 - 1 BvL 23/51, BVerfGE 2, 380 (403); BVerfG-Beschluß vom 26. Februar 1969 - 2 BvL 15, 23/68, BVerfGE 25, 269 (290).

3) Dürig, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Rdn. 123 zu Art. 103; Maunz/Zippelius, Deutsches Staatsrecht, § 12 I 3/S. 81; Menger, in: Bettermann/Nipperdey/Scheuner, Die Grundrechte III/2, S. 717 (756 f.).

4) BVerfG-Urteil vom 1. Juli 1953 - 1 BvL 23/51, a.a.O. (Fn. 2).

5) BVerfG-Urteil vom 18. Dezember 1953 - 1 BvL 106/53, BVerfGE 3, 225 (237 f.).

Der Vorwurf der Willkür kann im allgemeinen gegen die Wahl des Gesetzgebers selbst dann nicht erhoben werden, wenn man im konkreten Falle feststellen könnte, es sei angemessener oder richtiger gewesen, nicht den vom Gesetzgeber gewählten Grundsatz höher zu bewerten ¹⁾. Fristvorschriften sollen ein geordnetes Verfahren gewährleisten und dienen damit der Rechtssicherheit ²⁾. Dies gilt auch für die Fristsetzung mit der Möglichkeit einer Präklusion verspäteten Vorbringens, so daß diesbezügliche Verfahrensnormen nach den vorstehenden Ausführungen mit dem Rechtsstaatsprinzip im Einklang stehen.

Die generelle Übereinstimmung von Präklusionsnormen mit dem Rechtsstaatsprinzip gewährleistet allerdings noch nicht die dementsprechende rechtsstaatliche Anwendung im Einzelfall, zumal sie im Falle des Art. 3 § 3 VGFGEntlg von einer Ermessensausübung abhängt. Pflichtgemäße Ermessensausübung setzt voraus, daß die für und gegen die Anwendung der Präklusionsnorm sprechenden Gründe abgewogen werden ³⁾. Es fragt sich allerdings, ob dem Rechtsstaatsprinzip hierbei inhaltliche Verhaltensanweisungen zu entnehmen sind ⁴⁾.

Nach einer Definition von Klaus Stern ⁵⁾ bedeutet Rechtsstaatlichkeit Ausübung staatlicher Macht auf der Grundlage von verfassungsmäßig erlassenen Gesetzen mit dem Ziel der

- 1) BVerfG-Beschlüsse vom 14. März 1963 - 1 BvL 28/62, BVerfGE 15, 313 (319), und vom 8. Mai 1973 - 2 BvL 5, 6, 7, 13/72, BVerfGE 35, 41 (47).
- 2) BVerfGE 35, 41 (48); abw. Ans. von Schlabrendorff, S. 51 ff.
- 3) zum Entschließungs- und Auswahlermessen der Verwaltungsbehörden vgl. Wolff, Verwaltungsrecht I, § 31 II c/S. 186 ff. und Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht III, § 125 IV a/S. 58 f.
- 4) Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Anm. 22 zu Art. 20.
- 5) Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 1, § 20 III 1/S. 615.

Gewährleistung von Freiheit, Gerechtigkeit und Rechtssicherheit. Diese allgemeine Umschreibung des rechtsstaatlichen Prinzips ist jedoch, abgesehen von der Gesetzesbindung, nicht ohne weiteres auf konkrete Einzelfälle oder Situationen hin anwendbar. Allerdings hat das Rechtsstaatsprinzip vor allem durch die Rechtsprechung des BVerfG verschiedene Ausprägungen und Konkretisierungen erfahren, insbesondere durch die Ableitung von Unterprinzipien. Demgemäß lassen sich einzelne Elemente des Prinzips herausnehmen, näher beschreiben und in der konkreten Einzelfallsituation verwenden, wobei dann das Vorgehen durch ein Abwägen bestimmt wird. So kann insbesondere nicht generell die Auffassung vertreten werden, daß für alle an der Rechtspflege Beteiligten der Schutz und die Wahrung der Rechtssicherheit die höhere Aufgabe sei gegenüber der Pflicht, in jedem Einzelfall eine individuell gerechte Entscheidung zu fällen ¹⁾.

Die Bindung der Staatsgewalt an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 GG) weist auf die Idee einer materiellen Gerechtigkeit hin, Die Rechtsanwendung im Einzelfall soll dem Ziel dienen, den wirklichen Lebenssachverhalt zu erfassen und an der zutreffenden Rechtsnorm zu messen. Die materielle Wahrheitserforschung ist das verfassungsrechtlich determinierte Verfahrensziel zumal im Besteuerungsverfahren ²⁾. Das Prinzip der "formellen Wahrheit" bildet hierzu keinen Gegensatz ³⁾, weil die Einhaltung formaler Darlegungs- und Beweisregeln

1) so aber Schwankhart, ZfS 1962, 149.

2) Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO und FGO, Anm. 5 und 28 zu § 88 AO.

3) Rosenberg/Schwab, Zivilprozeßrecht, § 78 I 5/S. 435.

unter Berücksichtigung der widerstreitenden Interessen gerade der materiellen Wahrheitserforschung zugutekommen soll. Fristenregelungen begrenzen jedoch die Möglichkeit, weiterhin nach Wahrheit und Gerechtigkeit vor Gericht zu suchen. Die Rechtsfolgen einer Fristversäumnis sind deshalb auch an der im Rechtsstaatsprinzip verankerten Forderung nach materieller Gerechtigkeit im Einzelfall zu messen ¹⁾.

Dies kann aber nicht bedeuten, daß der Richtigkeit des Urteils in materiell-rechtlicher Hinsicht stets der Vorrang vor der Beschleunigung des Verfahrens einzuräumen wäre, da sich dann Art. 3 § 3 VGGEntlG in der Praxis weitgehend als wirkungslos herausstellen würde. Untersuchungen beim Hessischen Finanzgericht ²⁾ haben ergeben, daß sich etwa ein Viertel der Klagen gegen Steuerbescheide nach Schätzung (§ 162 AO) richtet, denen regelmäßig mehrere Aufforderungen zur Abgabe von Steuererklärungen bzw. zur Einspruchsbegründung während des mehrmonatigen Vorverfahrens (§ 357 Abs. 3 AO) vorausgegangen sind. Derartige Klagen werden entweder überhaupt nicht oder durch eine nachgereichte Steuererklärung begründet, wobei sich erfahrungsgemäß verhältnismäßig wenige Steuerberater bzw. bestimmte Branchen von Steuerpflichtigen dieser "Fristverlängerungsmethode" bedienen. Gleichwohl führt dieser Umstand zu einer empfindlichen Beeinträchtigung der für die Entscheidung rechtlicher Probleme ohnehin quantitativ unzureichenden Richterkapazität. Abgesehen davon, daß sich gegen eine erheblich verspätete, unter Umständen auf nicht mehr zeitnahen Aufzeichnungen beruhende Steuererklärung auch inhaltliche Bedenken vorbringen

1) von Schlabrendorff in seiner abw. Ans. zu dem BVerfG-Beschluß vom 8. Mai 1973 - 2 BvL 5, 6, 7, 13/72, BVerfGE 35, 41 ff. (52 f.); Ziemer/Haarmann/Lohse, Rechtsschutz in Steuersachen, Tz. 12365.

2) Kraft, DStZ 1984, 31 (33).

lassen, stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob nicht auf längere Sicht die strikte Anwendung des Art. 3 § 3 VGFGEntlg zu einer gerechteren Verteilung des "knappen Guts" Rechtsgewährung führt ¹⁾, wobei jedoch nach der Rechtsprechung des BfH auf präzise Formulierungen der entsprechenden richterlichen Aufforderungen zu achten ist ²⁾.

Eine Möglichkeit, den Konflikt zwischen den beiden Verfahrenszielen größtmögliche materielle Einzelfallgerechtigkeit einerseits und Effektivität angesichts großer Fallzahlen andererseits aufzulösen, kann in dem rechtsstaatlichen Unterprinzip ³⁾ des Übermaßverbots (bzw. des Verhältnismäßigkeitsprinzips i.w.S.) ⁴⁾ gesucht werden. Auch richterliche Anordnungen, an deren Nichterfüllung Sanktionen geknüpft werden, stellen staatliche Eingriffe dar, so daß sie den drei Anforderungen des Übermaßverbots zu entsprechen haben ⁵⁾: Sie müssen geeignet sein, den angestrebten Zweck oder Erfolg zu fördern oder zu verwirklichen (Gebot der Zwecktauglichkeit). Das gewählte Mittel muß auch erforderlich in dem Sinne sein, daß kein weniger beeinträchtigendes zur Verfügung steht (Gebot des Interventionsminimums). Schließlich darf eine Maßnahme nicht außer Verhältnis zu den mit ihr verbundenen Beeinträchtigungen stehen, d.h. sie muß angemessen und zumutbar sein (Gebot der Proportionalität oder Verhältnismäßigkeit i.e.S.).

1) dazu Benda, DRiZ 1979, 357; Pfeiffer, ZRP 1981, 121 (124); von Bassewitz, DRiZ 1982, 458; Zeidler, DRiZ 1983, 249 (251 ff.).

2) vgl. Thomas, DStR 1984, 76, m.w.N.

3) Herzog, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, VII Rdn. 26 zu Art. 20 (Lfg. 18/September 1980).

4) ders., a.a.O., VII Rdn. 73; Erichsen, Staatsrecht und Verfassungsgerichtsbarkeit, Bd. 1, S. 5 ff., m.w.N.

5) Schnapp, JuS 1983, 850 (852).

5. Der Anspruch auf rechtliches Gehör

Der in Art. 103 Abs. 1 GG zum Grundrecht erhobene Anspruch auf rechtliches Gehör ist eine Folgerung aus dem Rechtsstaatsgedanken für das Gebiet des gerichtlichen Verfahrens ¹⁾. Die Aufgabe der Gerichte, über einen konkreten Lebenssachverhalt ein abschließendes rechtliches Urteil zu fällen, ist in aller Regel ohne Anhörung der Parteien nicht zu lösen. Darüberhinaus fordert die Würde der Person, daß über ihr Recht nicht kurzerhand von Obrigkeits wegen verfügt wird ²⁾. Der Einzelne soll nicht nur Objekt der richterlichen Entscheidung sein, sondern er soll vor einer Entscheidung, die seine Rechte betrifft, zu Worte kommen, um Einfluß auf das Verfahren und sein Ergebnis nehmen zu können ³⁾.

Inhaltlich besteht der Grundsatz rechtlichen Gehörs zum einen in dem Recht auf Äußerung zu dem einer gerichtlichen Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt ⁴⁾, zum anderen in der Pflicht zur Kenntnisnahme und Berücksichtigung der Ausführungen der Prozeßbeteiligten durch

1) Kissel, GVG, Einl., Rdn. 165.

2) Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Anm. 1 zu Art. 103 (Lfg. 9 / November 1983); Rüping, in: Bonner Kommentar, Kommentar zum Bonner Grundgesetz, Hamburg 1950 ff., (II.) Erläuterungen zu Art. 103 Abs. 1 (41. Lfg., Zweitebearbeitung / März 1980), Rdn. 6.

3) BVerfG-Beschlüsse (u.a.) vom 18. Juni 1957 - 1 BvR 41/57, BVerfGE 7, 53 (57), vom 8. Januar 1959 - 1 BvR 396/55, BVerfGE 9, 89 (95) und vom 9. Juli 1980 - 2 BvR 701/80, BVerfGE 55, 1 (5 f.).

4) zu den Einzelheiten: Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Anm. 5 zu Art. 103.

das Gericht ¹⁾. Insofern besteht ein Berührungspunkt des Art. 103 Abs. 1 GG mit der Zurückweisung verspäteten Vorbringens nach den einzelnen Verfahrensordnungen ²⁾, wobei aber vom Grundsatz her der Anspruch auf rechtliches Gehör keinen Schutz gegen Entscheidungen gewährt, die den Sachvortrag eines Beteiligten aus Gründen des formellen oder materiellen Rechts - z.B. wegen Fristversäumnis oder fehlender Erheblichkeit - ganz oder teilweise außer Betracht lassen ³⁾.

Somit ist der Gesetzgeber nicht gehindert, durch Präklusionsbestimmungen auf eine beschleunigte Abwicklung des Verfahrens hinzuwirken, wenn nur der Verfahrensbeteiligte Gelegenheit hatte, sich zu äußern, dies aber aus von ihm zu vertretenden Gründen versäumt hat ⁴⁾. Im Einzelfalle erfordert die verfassungskonforme Anwendung einer Präklusionsnorm deren richtige Anwendung. Der Sache nach hat das BVerfG in diesem Bereich vielfach Aufgaben des Rechtsmittelgerichts wahrgenommen ⁵⁾,

- 1) dazu Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Anm. 6 zu Art. 103; Dürig (1960), in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, Rdn. 81 zu Art. 103 Abs. 1 GG.
- 2) Deubner, NJW 1980, 263 (264 f.).
- 3) Kopp, AöR 106 (1981), 604 ff.; BVerfG-Beschlüsse (u.a.) vom 15. Februar 1967 - 2 BvR 658/65, BVerfGE 21, 191 (194), vom 2. Dezember 1969 - 2 BvR 320/69, BVerfGE 27, 248 (251 f.) und vom 22. Mai 1979 - 1 BvR 1077/77, BVerfGE 51, 188 (191).
- 4) Kissel, GVG, Einl., Rdn. 165 (a.E.); BVerfG-Beschluß vom 10. Oktober 1973 - 2 BvR 574/71, BVerfGE 36, 92 (98).
- 5) dazu Seetzen, NJW 1982, 2337 (2338); Arndt, DRiZ 1983, 63; Weber, JuS 1983, 219.

während in neueren Entscheidungen die Tendenz zum Ausdruck kommt, die Auslegung und Anwendung des einfachen Verfahrensrechts, die den zuständigen Fachgerichten obliegt, nicht zu beanstanden, sofern kein Verstoß gegen das Willkürverbot vorliegt ¹⁾.

Der BFH geht in seiner Rechtsprechung davon aus, daß Art. 103 Abs. 1 GG im finanzgerichtlichen Verfahren unmittelbar anwendbar ist und daß § 96 Abs. 2 FGO - wonach das Urteil nur auf Tatsachen und Beweisergebnisse gestützt werden darf, zu denen die Beteiligten sich äußern konnten - demgegenüber keine eigenständige Bedeutung hat, da dort nur das wiederholt wird, was ohnehin nach der Verfassungsvorschrift bereits gilt ²⁾. Die Versagung des rechtlichen Gehörs beinhaltet nach § 119 Nr. 3 FGO einen absoluten Revisionsgrund ³⁾. Art. 103 Abs. 1 GG kann dadurch verletzt sein, daß das rechtliche Gehör, das durch die Möglichkeit der Zurückweisung verspäteten Vorbringens inhaltlich begrenzt wird ⁴⁾, in einer durch eine Präklusionsvorschrift nicht mehr gedeckten Weise eingeschränkt wird ⁵⁾. Nach der Rechtsprechung des BFH ist es dabei aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten, die

- 1) BVerfG-Beschlüsse vom 12. März 1979 - 1 BvR 1034/78, NJW 1980, 277, und vom 29. April 1980 - 2 BvR 1441/79, NJW 1980, 1737; Deubner, NJW 1980, 1945 (Anm. zum vorstehend genannten BVerfG-Beschluß).
- 2) BFH-Beschluß vom 9. März 1976 VII B 90/75, BFHE 118, 291, BStBl II 1976, 437.
- 3) zu den Einzelheiten vgl. Gräber, FGO, Anm. 6 zu § 119.
- 4) Leipold, ZZP 93 (1980), 237 (242 f.).
- 5) BVerfG-Beschluß vom 9. Februar 1982 - 1 BvR 1379/80, NJW 1982, 1453.

entsprechenden bei nicht eindeutigen Wortlaut eng auszulegen und das Spannungsverhältnis zwischen der Prozeßförderungspflicht der Parteien und deren Recht auf Gehör zugunsten des verfassungsrechtlichen Anspruchs aufzulösen ¹⁾.

Andererseits darf hierbei nicht übersehen werden, daß Art. 103 Abs. 1 GG sich auf der aus Art. 1 Abs. 1 GG abgeleiteten Subjektstellung des Verfahrensbeteiligten gründet, die konsequenterweise auch eine Verantwortungsseite hat, die im allgemeinen zu kurz kommt: Der Bürger muß "mittun" und mit offenen Augen seine prozessualen Möglichkeiten nutzen ²⁾. Mit seinem Recht auf Verfahrensteilnahme korrespondiert eine Beteiligungslast, wobei die gesetzlichen Präklusionsregeln lediglich normieren, daß Verfahrensrechte auch wider Treu und Glauben ausgeübt und daher verwirkt werden können ³⁾. Art. 103 Abs. 1 GG gewährt eine prozessuale Gelegenheit, die zwar vom Staat kraft zwingenden Verfassungsrechts zur Verfügung gestellt werden muß, die der Bürger aber auch durch Nachlässigkeit in eigenen Angelegenheiten verpassen kann ⁴⁾. Demgemäß besteht auch kein Grund, die Zurückweisungsvorschriften sparsam und möglichst nur dann anzuwenden, wenn sich dies im Einzelfall aufdrängt ⁵⁾. Fraglich ist auch, ob die Auslegung ihrer Tatbestandsmerkmale zwingend restriktiv zu erfolgen hat.

- 1) BFH-Urteile vom 28. April 1982 I R 35/79, BStBl II 1983, 42 (43), und vom 16. März 1983 IV R 147/80, BStBl II 1983, 476 (478).
- 2) Dürig, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Rdn. 6 zu Art. 103 Abs. 1.
- 3) Redeker, NJW 1980, 1593 (1597 f.).
- 4) dazu Dürig, a.a.O., Rdn. 50 und 61; vgl. auch den BFH-Beschluß vom 20. Juni 1974 IV B 55-56/73, BStBl II 1974, 637.
- 5) so aber Hermisson, NJW 1983, 2229 (2234 a.E.).

Zusammenfassung zum Einfluß von Verfassungsgrundsätzen auf das Prozeßrecht

Bei mehreren möglichen Gesetzesauslegungen ist im Zweifel diejenige Auslegung zu wählen, die den Grundsätzen der Verfassung zur Wirkung verhilft. Für das Prozeßrecht gilt, daß die verfahrensnormen keinen Selbstzweck haben, sondern dem Verfahrensziel dienen. Das Bestreben nach einer materiell gerechten Entscheidung kommt allerdings bisweilen in Konflikt mit den Effektivitätsvorstellungen, die den Präklusionsvorschriften zugrundeliegen.

Soweit Verfassungsgrundsätze heranzuziehen sind, müssen diese ihrerseits durch Auslegung gewonnen werden, wobei einer hermeneutisch-konkretisierenden Interpretationsmethode der Vorzug zu geben ist. Ziel der Konkretisierung ist die Entwicklung einer Entscheidungsregel für den anstehenden Einzelfall; nach Konfliktanalyse sind Alternativen zu entwerfen und nach Folgenbetrachtung zu bewerten. Es ist schließlich die Alternative auszuwählen, die den Wertungen des Grundgesetzes am besten gerecht wird. Entstehen dabei Kollisionen zwischen verfassungsrechtlich geschützten Rechtsgütern, so gebietet es das Prinzip der Einheit der Verfassung, den nach beiden Seiten hin schonendsten Ausgleich zu suchen (Prinzip praktischer Konkordanz), wobei die Grenzziehung im jeweils konkreten Fall verhältnismäßig sein muß.

Einfluß auf die Auslegung und Anwendung des Verfahrensrechts und insbesondere der Präklusionsvorschriften können mehrere Verfassungsgrundsätze haben: So folgt aus dem Gleichheitssatz, daß auch im finanzgerichtlichen Verfahren Kläger und Beklagter nicht unterschiedlich behandelt werden

dürfen. Das aus Art. 3 Abs. 1 GG entwickelte Willkürverbot ist verletzt, wenn die Anwendung von Verfahrensregeln auf sachfremden Erwägungen beruht. Richterliche Unabhängigkeit und Unparteilichkeit stellen sich nicht als wertfreie Prinzipien dar, sondern haben sich am Gebot sachgerechter Entscheidung im Rahmen der Gesetze unter dem Blickpunkt materieller Gerechtigkeit zu orientieren. Demgemäß dürfen Präklusionsvorschriften nicht tendenziell in Richtung auf ein ungerechtes Prozeßergebnis genutzt werden, wenngleich dadurch Sinn und Zweck einer effektiven Handhabung nicht in Frage gestellt werden sollen.

Art. 19 Abs. 4 GG garantiert einen möglichst unbeschwer- ten und effektiven gerichtlichen Schutz, wobei eine vollständige Nachprüfung angefochtener behördlicher Maßnahmen in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht ermöglicht werden soll. Mit der Sachverhaltsfeststellung durch das Gericht sind die Mitwirkungspflichten der Beteiligten und demgemäß auch durch Präklusionsvorschriften ermöglichte Sanktionen zu vereinbaren, weil dadurch der Weg zu den Gerichten nicht in unzumutbarer Weise erschwert wird. Die gerichtliche Durchsetzung materiell-rechtlicher Rechtspositionen kann demgemäß zeitlich begrenzt werden, zumal bei gegebenen Kapazitäten die Ausdehnung der Justizgewährung für den einen Kläger deren Beschränkung für den nächsten Kläger bedeutet, der ebenfalls einen Anspruch auf zeitnahen Rechtsschutz hat.

Das Rechtsstaatsprinzip beinhaltet neben der materiellen Gerechtigkeit die Rechtssicherheit, um deretwillen die Möglichkeit einer im Einzelfall vielleicht unrichtigen Entscheidung in Kauf genommen werden muß. Geschieht dies ohne Willkür, so ist es von Verfassungen wegen nicht zu

beanstanden. Fristsetzungen und Ausschluß verspäteten Vorbringens dienen der Rechtssicherheit und stehen mit dem Rechtsstaatsprinzip im Einklang. Die Anwendung des Art. 3 § 3 VGFEntlG setzt allerdings pflichtgemäßes Ermessen und daher ein Abwägen voraus zwischen der weiteren (verfahrensverzögernden) Suche nach Wahrheit und materieller Gerechtigkeit und der Verfahrensbeschleunigung zwecks gerechter Verteilung des "knappen Guts" Rechtsgewährung. Eine sachgerechte Konfliktlösung kann sich hierbei am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz (Übermaßverbot) orientieren.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör folgt aus dem Rechtsstaatsgedanken sowie der Würde der Person. Das rechtliche Gehör besteht in dem Äußerungsrecht des Einzelnen und der Berücksichtigungspflicht des Gerichts. Art. 103 Abs. 1 GG bietet aber keinen Schutz gegen die Nichtberücksichtigung eines Sachvortrags aus Gründen des formellen oder materiellen Rechts. Werden die Präklusionsvorschriften richtig angewandt, so ist dies demgemäß nicht zu beanstanden. Gegen eine restriktive Anwendung spricht, daß der Verfahrensbeteiligte auch eine Verantwortung für "seinen" Prozeß hat; Art. 103 Abs. 1 GG gewährt ihm eine Gelegenheit, die er aber wahrnehmen muß.

B. Die Präklusionsvoraussetzungen im einzelnen

Die Zurückweisung verspäteten Vorbringens nach Art. 3 § 3 VGFGentlG ist an eine Reihe von Voraussetzungen ¹⁾ geknüpft: Eine Fristsetzung mit Zurückweisungsdrohung ist zunächst nur zulässig, wenn überhaupt zurückweisbares Vorbringen ²⁾ möglich ist, d.h. wenn es sich um Tatsachen ³⁾ oder um Beweismittel ⁴⁾ handelt. In formeller Hinsicht ist ein ordnungsgemäßes Verhalten des Gerichts im Hinblick auf die zügige Verfahrensdurchführung vorauszusetzen ⁵⁾. Die Fristsetzung ist ordnungsgemäß unterschrieben auszufertigen ⁶⁾ und zuzustellen sowie mit einer zutreffenden Rechtsfolgebelehrung zu versehen. Die Zurückweisung hängt dann davon ab, daß die Frist versäumt und dadurch eine Verzögerung der Rechtsstreiterledigung eingetreten ist, ohne daß der säumige Beteiligte dies hinreichend entschuldigt hat. Weitere Voraussetzung für eine Entscheidung ohne Berücksichtigung des zurückgewiesenen Vorbringens ist, daß der Sachverhalt nicht mit geringem Aufwand und ohne Mitwirkung des säumigen Beteiligten ermittelt werden kann. Bei der Anwendung des Art. 3 § 3 VGFGentlG hat das Finanzgericht in zweierlei Hinsicht sein pflichtgemäßes Ermessen auszuüben: zunächst bei der Fristsetzung, dann bei der Zurückweisung.

- 1) vgl. Schaubild in Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, bei Tz. 12312 / S. 7.
- 2) dazu Tipke/Kruse, AO/FGO, § 76 FGO, Tz. 10, zu 2 a).
- 3) BFH-Urteil vom 28. April 1982 I R 35/79, BStBl II 1983, 42.
- 4) BFH-Urteil vom 14. Januar 1981 I R 133/79, BStBl II 1981, 443.
- 5) Späth, DStZ 1983, 277.
- 6) BFH-Urteil vom 16. März 1983 IV R 147/80, BStBl II 1983, 476.

I. Das Fristsetzungsverfahren

Das Setzen einer Frist zur Erfüllung bestimmter Mitwirkungspflichten kommt schon zu Beginn des Verfahrens in Betracht, d.h. unmittelbar nach Klageeingang. Eine Fristsetzung kann sich aber auch erst im weiteren Verfahrensverlauf als sinnvoll erweisen, um den Fortgang des Verfahrens möglichst gezielt zu fördern. Neben den im Interesse der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit zu verlangenden reinen Förmlichkeiten ¹⁾ hat die Ermessensausübung bei der Fristsetzung eine besondere Bedeutung, über die sich das Gericht bei seiner Handhabung im klaren sein muß. Dabei sind mögliche Entschließungsgründe nicht nur an dem Normzweck der Verfahrensbeschleunigung und -strafung zu orientieren, da bereits in diesem, der Senatsentscheidung vorausgehenden Stadium die Verfahrensgrundsätze eines sachgerechten, verhältnismäßigen und willkürfreien Vorgehens zu beachten sind.

Bei der Fristsetzung nach Klageeingang wird sich allerdings eine gewisse Schematisierung nicht vermeiden lassen. Enthält die Klageschrift noch keine Begründungsansätze, so kommt außer der sanktionslosen "einfachen" Fristsetzung nach § 65 Abs. 2 FGO in Betracht, schon sofort eine Ausschußfrist zum allgemeinen Tatsachenvortrag nach Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 1 VGFEntlG zu setzen. Bei der Fristsetzung im weiteren Verfahren - etwa nach Vorliegen der Steuerakten oder bei teilweiser Klagebegründung - kann demgegenüber das bisherige Prozeßverhalten ²⁾ der Beteiligten sachgerecht berücksichtigt werden.

1) dazu Späth, DStZ 1980, 391, zu II.

2) vgl. Urteil des OLG Stuttgart vom 8. Mai 1981 - 15 UF 316/80, NJW 1981, 2581, wonach das Prozeßverhalten der betreffenden Partei auch bei Unterhaltsverfahren eine Präklusion nach §§ 282, 296 Abs. 2 ZPO rechtfertigen kann.

Ob das Setzen einer Ausschlußfrist schon bei Klageeingang oder im weiteren Verfahren der Regelfall oder die Ausnahme sein soll, läßt sich nicht einheitlich vorschreiben. Dies ist vielmehr von dem dazu berufenen Richter (Vorsitzender oder Berichterstatter nach § 79 FGO) in Eigenverantwortung jeweils nach den besonderen Gegebenheiten innerhalb seines Zuständigkeitsbereichs zu beantworten ¹⁾.

1. Fristsetzung nach Klageeingang

Die bei Gericht eingehenden Klageschriften lassen sich typischerweise vom Inhalt her in zwei Gruppen einteilen: solche, die außer der Mitteilung, daß Klage erhoben werde, kaum weitere Angaben enthalten, und solche, die zusätzlich bereits eine mehr oder weniger ausführliche Klagebegründung enthalten, so daß auch ohne die zu diesem Zeitpunkt noch nicht vorliegenden Steuerakten zumindest vom Ansatz her zu erkennen ist, was Gegenstand des Rechtsstreits ist.

Demgemäß kommen bereits bei Klageeingang verschiedene Fristsetzungsmöglichkeiten in Betracht: Ist mangels näherer Angaben in der Klageschrift zunächst ungewiß, aus welchen Gründen es überhaupt zum Rechtsstreit gekommen ist, fehlt es also an der Streitgegenstandsbezeichnung, so hat der Vorsitzende den Kläger nach § 65 Abs. 2 FGO zu der erforderlichen Ergänzung innerhalb einer bestimmten Frist aufzufordern. Nachdem es früher umstritten war, ob es sich hierbei um eine Ausschlußfrist handelt ²⁾, wird dieser Frist nach einhelliger BFH-Rechtsprechung ³⁾ keine Ausschlußwirkung beigemessen.

- 1) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuer-sachen, Tz. 12363 f.: sehr weiter Ermessensspielraum, auch wenn über die Klage erst nach Jahren entschieden wird.
- 2) Niemeyer, DStZ 1968, 244; Schuhmann, FR 1972, 366; von Groll, DStR 1973, 683.
- 3) Nachw. bei List, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Anm. 43 zu § 65 FGO.

Zur Bezeichnung des Streitgegenstandes ist es erforderlich, daß der Kläger substantiiert darlegt, inwiefern der angefochtene Verwaltungsakt rechtswidrig sei und ihn in seinen Rechten verletze ¹⁾. Demgemäß kann die Aufforderung hierzu nicht durch einfache Fristsetzung ohne Ausschlußwirkung nach § 65 Abs. 2 FGO zum Ziele führen, sondern es kann statt dessen eine Frist nach Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 1 VGFGEntlg "zur Angabe der Tatsachen, die nach Auffassung des Beteiligten bei der Entscheidung berücksichtigt werden müssen" mit Präklusionsmöglichkeit gesetzt werden ²⁾.

Eine Fristsetzung mit Zurückweisungsdrohung alsbald nach Klageerhebung ist nicht deshalb ermessensfehlerhaft, weil über die Klage erfahrungsgemäß erst nach mehreren Jahren entschieden wird. Denn nur wenn das Gericht den Sachstand kennt, kann es den Fortgang des Verfahrens sachgerecht betreiben ³⁾ oder sich gezielt um außergerichtliche Erledigung des Rechtsstreits bemühen ⁴⁾.

a) Die allgemeine Aufforderung zum Tatsachenvortrag

Die allgemeine Aufforderung des Gerichts an einen Beteiligten zur Angabe der Tatsachen setzt voraus, daß der Tatsachenvortrag bislang fehlt oder so dürftig bzw. pauschal ist, daß sich hieraus noch keine klärungsbedürftigen Punkte bestimmen

- 1) BFH-Beschluß vom 26. November 1979 GrS 1/78, BStBl II 1980, 99 (102).
- 2) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuer-sachen, Tz. 12364; Hegmann, FR 1983, 447.
- 3) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, a.a.O.
- 4) Daß die Förderung außergerichtlicher Erledigungen durch das Finanzgericht eine Sogwirkung auf neue Verfahren ausüben kann, ist ein unerwünschter Nebeneffekt; vgl. dazu Kößler, DStZ 1984, 147.

lassen. In diesem Falle braucht das Gericht in seiner Aufforderung keine Hinweise dazu zu geben, welche Tatsachen oder Beweismittel entscheidungserheblich sein können, weil ausdrücklich auf die Auffassung des Beteiligten selbst abgestellt ist ¹⁾.

Wenn dem Gericht bereits die Steuerakten vorliegen oder aufgrund sonstiger Informationen Anhaltspunkte gegeben sind, welcher Streitstoff in Betracht kommt, kann der Tatsachenkomplex auch allgemein bezeichnet werden, aus dem der Beteiligte dann die seiner Meinung nach entscheidungserheblichen Tatsachen vorzubringen hat. Die Zulässigkeit einer allgemeinen Aufforderung schließt in einem solchen Fall nicht aus, daß das Gericht eine Aufforderung schon so weit wie möglich konkretisiert ²⁾. Das Gericht ist jedoch nicht verpflichtet, einen bestimmten Tatsachenkomplex zu bezeichnen, weil es dem Beteiligten selbst zuzumuten ist, sich darüber Klarheit zu verschaffen, aus welchem Grunde er eigentlich Klage erhoben hat, und dann das nach seiner Ansicht erhebliche Material dazu beizubringen. Denn dies gehört zum Eigenverantwortungsbereich des klagenden Bürgers, dem das Gericht - wenn es seine Unabhängigkeit und Unparteilichkeit nicht verlieren will - nicht "auf die Sprünge helfen" darf ³⁾.

Die Aufforderung, eine "Klagebegründung" einzureichen, kann hingegen nach der Ansicht des BFH ⁴⁾ nicht mit einer Fristsetzung und Zurückweisungsandrohung nach Art. 3 § 3

1) Gräber, DStR 1981, 369 (370).

2) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuer-sachen, Tz. 12316.

3) vgl. Dürig, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Anm. 6 zu Art. 103 Abs. 1.

4) BFH-Urteil vom 28. April 1982 I R 35/79, BStBl II 1983, 42; ebenso BFH-Urteil vom 16. März 1983 IV R 147/80, BStBl II 1983, 476 (478).

Abs. 1 Nr. 1 VGFGEntlG verbunden werden ¹⁾, weil die Aufforderung nach dieser Vorschrift auf die Angabe von Tatsachen zu beschränken ist, die Aufforderung zur Einreichung einer Klagebegründung hingegen mehr beinhaltet. Zur Klagebegründung gehört in der Regel neben dem Tatsachenvortrag auch die Angabe von Beweismitteln. Die Aufforderung zur Einreichung einer Klagebegründung ist demgemäß als Aufforderung zur Angabe von Tatsachen und Beweismitteln zu verstehen. Zwar kann das Finanzgericht zur Bezeichnung von Beweismitteln eine Frist nach Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 3 VGFGEntlG setzen, jedoch nur unter Bezugnahme auf bestimmte aufklärungsbedürftige Tatsachen ²⁾. Dies ist aber nicht möglich, solange der Kläger überhaupt noch keine klagebegründenden Tatsachen vorgetragen hat.

Außerdem kann die Aufforderung, die Klage zu begründen, auch als Aufforderung zu Rechtsausführungen verstanden werden, was ebenfalls über die Angabe von Tatsachen hinausgeht. Eine Fristsetzung zur Klagebegründung schlechthin ist demnach durch den Wortlaut des Art. 3 § 3 VGFGEntlG nicht mehr gedeckt. Entsprechendes gilt für die Aufforderung mit Ausschlußfrist, einen bestimmten Klageantrag zu stellen ³⁾.

Der BFH begründet seine enge Norminterpretation damit, das Spannungsverhältnis zwischen der Prozeßförderungs- pflicht der Parteien und deren Recht auf Gehör müsse

- 1) ebenso Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, Tz. 12317a, und Tipke/Kruse, AO/FGO, § 76 FGO, Tz. 10 zu 2 a, aa.
- 2) vgl. BFH-Urteil vom 14. Januar 1981 I R 133/79, BStBl II 1981, 443.
- 3) BFH-Urteil vom 16. März 1983 IV R 147/80, BStBl II 1983, 476 (479).

b) Die Aufforderung zu ergänzenden Angaben

Enthält die Klageschrift bereits nähere Angaben über die streitigen Tatsachen oder werden solche tatsächlichen Angaben alsbald in einem weiteren Schriftsatz nachgeholt, so ist zu prüfen, ob sich aufgrund des bisherigen Sachvortrags klärungsbedürftige Punkte bestimmen lassen. Ist dies der Fall, so kann das Gericht bei - im Hinblick auf bestimmte klärungsbedürftige Punkte - noch unvollständigen Angaben deren Ergänzung unter Setzung einer Ausschußfrist nach Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 2 VGFGEntlG verlangen.

Diese Vorschrift ist an § 273 Abs. 2 Nr. 1 ZPO angelehnt, auf den § 296 Abs. 1 ZPO Bezug nimmt. Ebenso wie eine Maßnahme nach § 273 Abs. 2 Nr. 1 ZPO muß auch eine Aufforderung nach Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 2 VGFG-EntlG erkennen lassen, welche Punkte das Gericht noch für aufklärungsbedürftig hält ¹⁾. Der Beteiligte kann nur dann mit nachträglichen Angaben ausgeschlossen werden, wenn das Gericht in seiner Aufforderung hinreichend deutlich gemacht hat, wozu es weitere Erklärungen für erforderlich hält ²⁾. Eine Anordnung, allgemein "zum Vorbringen des Beklagten Stellung zu nehmen", ist zu unbestimmt, um zu einer Zurückweisung der nach Fristablauf etwa vorgetragenen Tatsachen führen zu können und darf daher nicht mit der Zurückweisungsdrohung verbunden werden. Eine solche Anordnung kann nur als allgemeine Aufforderung zur Stellungnahme nach § 77 Abs. 1 Satz 2 FGO ergehen ³⁾.

1) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuer-sachen, Tz. 12318.

2) Stein/Jonas/Schumann/Leipold, ZPO, 19. Aufl., Tübingen 1972, Anm. III 2 b zu § 279a a.F.; Ziemer/Birkholz, FGO mit ergänzenden Vorschriften, Anm. 2 zu Art. 3 § 3 VGFGEntlG.

3) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, a.a.O.

Klärungsbedürftig im Sinne von Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 2 VGFGEntlG kann nur sein, was Gegenstand einer Sachaufklärung oder Beweisaufnahme sein kann. Hierbei kann es sich nur um tatsächliche Punkte handeln ¹⁾, die beweisbedürftig und -erheblich sein müssen ²⁾.

2. Fristsetzung im weiteren Verfahren

Nachdem mit Hilfe des bisherigen Klägervortrags und der Klageerwiderung sowie unter Auswertung der inzwischen vorliegenden Steuerakten der Tatsachenstoff - soweit er erheblich ist - herausgearbeitet worden ist, kommt es im weiteren Verfahren darauf an, ob sich die entscheidungserheblichen Tatsachen feststellen lassen oder nicht. Auch hierbei läßt die Mitwirkung der Beteiligten vielfach zu wünschen übrig. Andererseits besteht aber gerade an dieser Stelle ein praktisches Bedürfnis, eine Ausschlußfrist zu setzen, um Vertagungen einer mündlichen Verhandlung aufgrund von angekündigten weiteren Beweisantritten zu vermeiden. Daher gibt Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 3 VGFGEntlG die Möglichkeit, eine Ausschlußfrist zu setzen zur Bezeichnung von Beweismitteln oder zur Vorlage von Urkunden bzw. anderen zur Niederlegung bei Gericht geeigneten Gegenständen, die sich auf bestimmte klärungsbedürftige Punkte beziehen und zu deren Vorlage der Beteiligte verpflichtet ist.

Wegen des Bezugs auf bestimmte klärungsbedürftige Punkte kann eine allgemeine Aufforderung zur Vorlage der Beweismittel, die von dem Beteiligten für erheblich gehalten

1) Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, Anm. 3 B zu § 273.

2) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuer-sachen, Tz. 12319.

werden, vom Gericht nicht mit einer Zurückweisungsdrohung verbunden werden ¹⁾. Eine solche Aufforderung kann nur als sanktionslose Anforderung oder Ergänzung der Klagebegründung (§ 65 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 FGO) oder als sonstige prozeßleitende Anordnung (§ 79 Satz 3 FGO) erlassen werden ²⁾.

Eine Aufforderung nach Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 3 VGFGEntlG zur Vorlage von Beweismitteln muß ebenso wie die Aufforderung zu ergänzenden Angaben über klärungsbedürftige Punkte nach Nr. 2 dieser Vorschrift genau erkennen lassen, zu welchen klärungsbedürftigen Punkten Beweise gefordert werden. Auch insofern ist der Gesetzgeber davon ausgegangen, daß der Beteiligte nur mit denjenigen Beweismitteln ausgeschlossen werden kann, deren Bedeutung ihm zuvor vor Augen geführt worden ist.

Anders als nach § 273 Abs. 2 Nr. 1 ZPO kann eine Vorlage von Beweismitteln nach Art. 3 § 3 VGFGEntlG nur verlangt werden, wenn die Gegenstände einer Vorlagepflicht unterliegen, die sowohl aus rechtlichen Gründen als auch in tatsächlicher Hinsicht bestehen muß ³⁾. Rechtsgrundlagen der Vorlagepflicht sind insbesondere § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 Satz 1 AO bei Auslandssachverhalten und § 77 Abs. 2 Satz 1 FGO bei Bezugnahme auf Urkunden. In tatsächlicher Hinsicht umfaßt die Vorlagepflicht nur solche vorlagefähigen Gegenstände, die sich im Herrschaftsbereich des aufgeforderten Beteiligten befinden ⁴⁾ oder für die eine Beschaffungspflicht besteht ⁵⁾.

- 1) BFH-Urteil vom 14. Januar 1981 I R 133/79, BStBl II 1981, 433; Haarmann, DStZ 1978, 203 (206); Rößler, Inf StW 1979, 176 (179).
- 2) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, a.a.O., Tz. 12320.
- 3) dieselben, a.a.O., Tz. 12323 (Gegenbeispiel: Arbeitgeberbescheinigungen)
- 4) von Wallis/List, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, FGO, Anm. 13 zu § 76 FGO.
- 5) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, a.a.O., Tz. 2995.

3. Formelle Fristsetzungsvoraussetzungen

Die Möglichkeit der Zurückweisung verspäteten Vorbringens als Rechtsfolge der Versäumung einer nach Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntLG gesetzten Frist mit Zurückweisungsdrohung besteht nur, wenn der Beteiligte über diese Rechtsfolge belehrt worden ist. Damit ist sichergestellt, daß ein Beteiligter nur dann mit verspätetem Vorbringen ausgeschlossen werden kann, wenn er die Gefahr möglicher Zurückweisung kannte. Demgemäß ist auch ohne ausdrückliche Normierung dieses Erfordernisses die Rechtsfolgebelehrung zugleich mit der Fristsetzung zu erteilen, da hierdurch der Charakter der Frist bestimmt wird, auf den sich der Beteiligte von Anfang an einstellen muß, da ihn bzw. seinen Prozeßvertreter besonders hohe Sorgfaltspflichten treffen ¹⁾.

Fraglich ist, welchen Inhalt die Belehrung haben muß. Dazu heißt es in Art. 3 § 3 Abs. 2 Nr. 3 VGFGEntLG, daß die Möglichkeit der Zurückweisung besteht, wenn der Beteiligte "über die Folgen einer Fristversäumung belehrt worden ist". Dem Gesetz unmittelbar ist demnach nur zu entnehmen, daß über die Rechtsfolge als solche, d.h. die Zurückweisungsmöglichkeit, zu belehren ist. Eine zu knappe und aus dem Zusammenhang gerissene Belehrung würde jedoch ihren Sinn nicht erfüllen können, so daß auch die Zurückweisungsvoraussetzungen in die Belehrung mit einzubeziehen sind ²⁾, die dann etwa so zu formulieren ist: "Das Gericht kann Erklärungen und Beweismittel, die erst nach Ablauf der gesetzten Frist vorgebracht werden, zurückweisen und ohne weitere Ermittlungen entscheiden, wenn ihre Zulassung nach der freien Überzeugung des Gerichts die Erledigung des Rechtsstreits verzögern würde und der Beteiligte die Verspätung nicht genügend entschuldigt."

1) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuer-sachen, Tz. 12325; zu den prozessualen Sorgfaltspflichten: Tz. 12351 f.

2) daselbst, Tz. 12326; die bloße Bezeichnung der Frist als Ausschußfrist, die Corts, JuS 1979, 132 (133), gegenüber Rechtsanwälten für ausreichend hält, ist nicht hinreichend deutlich und erfüllt daher die Warnfunktion der Belehrung nicht.

Wird eine Anordnung mit Fristsetzung nach Art. 3 § 3 VGFGEntlG mit anderen fristgebundenen Anordnungen, z.B. einer Aufforderung zur Antragstellung (§ 65 Abs. 2 FGO) oder zur Abgabe einer Steuererklärung als prozeßfördernde Maßnahme (§ 79 Satz 3 FGO), in einem Schriftstück verbunden, so muß darauf geachtet werden, daß sich die Rechtsfolgebelehrung nur auf die zurückweisbaren Tatsachen und Beweismittel bezieht, daß also die weiteren Aufforderungen unabhängig von der Zurückweisungsandrohung ergehen ¹⁾. Kommt diese Unterscheidung nicht zum Ausdruck, so ist die Rechtsfolgenbelehrung unrichtig. Man könnte zwar meinen, an ihrer Warnfunktion ändere sich nichts dadurch, daß sie zu streng gefaßt sei, weil ein Mehr immer auch ein Weniger mitenthalte. Damit würde man aber der BFH-Rechtsprechung zur Einreichung einer Klagebegründung ²⁾ oder Steuererklärung ³⁾ nicht gerecht, die auf diesem Sektor Rechtssicherheit gebracht hat und durch entsprechende Formulierungen der richterlichen Aufforderungen auch praktikabel ist.

Art. 3 § 3 VGFGEntlG erfordert in formeller Hinsicht weiter, daß die fristanordnende Verfügung vom Richter unterzeichnet und daß eine beglaubigte Abschrift der fristsetzenden Verfügung nach § 53 Abs. 1 FGO förmlich zugestellt wird ⁴⁾. Eine Paraphe ist demgemäß unzureichend. Außerdem muß der Anordnungstext wortgleich in der unterschriebenen Verfügung stehen.

1) Thomas, DStR 1984, 76 (77).

2) BFH-Urteil vom 28. April 1982 I R 35/79, BStBl II 1983, 42.

3) BFH-Urteil vom 16. März 1983 IV R 147/80, BStBl II 1983, 476.

4) BFH-Urteil vom 26. August 1982 IV R 31/82, BStBl II 1983, 23.

4. Ermessensausübung bei der Fristsetzung

Sowohl nach Klageeingang als auch im weiteren Verfahren stellt sich für den Richter die Frage, ob er eine Anordnung nach Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntlG treffen soll, wenn er einen Beteiligten zur Mitwirkung auffordern muß. Entscheidet er sich hierfür, so hat der Richter ferner zu erwägen, wie lange er die Frist bestimmt, die erforderlichenfalls auch nachträglich verlängert werden kann ¹⁾. Beides sind Formen der Ermessensausübung. Das Wesen einer Ermessensvorschrift (Kann-Vorschrift) besteht darin, einen Spielraum zu geben, unter einer Mehrzahl rechtlich zulässiger Verhaltensweisen wählen zu lassen ²⁾, wobei die Ermessensausübung innerhalb der gesetzten Grenzen durch Billigkeit und Zweckmäßigkeit bestimmt wird ³⁾; es besteht kein Grund, insofern eine Unterscheidung zwischen behördlichem und richterlichem Ermessen zu treffen.

Demgemäß sind die Verbote der Ermessensüberschreitung und des Ermessensfehlgebrauchs zu beachten ⁴⁾. Ermessensüberschreitung liegt vor, wenn der Richter eine nicht mehr im

1) entsprechend zu Art. 3 § 1 VGFGEntlG: BFH-Urteil vom 21. Februar 1980 V R 71-73/79, BStBl II 1980, 457; Lohse, DStR 1978, 429; Späth, DStR 1978, 433 (Fußnote 9); Meyer-Ladewig, NJW 1978, 857 (860); a.A. Rößler, DStZ 1978, 333.

2) BFH-Urteil vom 26. Juli 1972 I R 158/71, BStBl II 1972, 919.

3) Beschluß des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70, BStBl II 1972, 603 (607 f.).

4) Tipke/Kruse, AO/FGO, 11. Aufl., Tz. 3 zu § 5 AO; H. J. Wolff, Verwaltungsrecht I, § 31 II 4 d)/S. 188 ff.

Rahmen der Ermessensvorschrift liegende Rechtsfolge wählt ¹⁾. Kein Fall der Ermessensüberschreitung, sondern der Unanwendbarkeit der gesetzlichen Norm ist es hingegen, wenn die Tatbestandsmerkmale nicht vorliegen. Ein Sonderfall ist der Ermessensnichtgebrauch (Ermessensunterschreitung): Hier glaubt sich der Normanwender kraft zwingenden Rechts zu Handeln verpflichtet, obwohl im Einzelfall geprüft werden muß, ob ein Einschreiten angebracht ist oder nicht ²⁾.

Wird durch die Ermessensüberschreitung der äußere Rahmen des Ermessens nicht eingehalten, so werden demgegenüber durch einen Ermessensfehlgebrauch die dem Rechtsanwender gezogenen inneren Schranken mißachtet. Die ermessensfehlerhafte Anordnung hätte in einem solchen Fall zwar unter anderen Umständen oder aus anderen Gründen ergehen dürfen, nicht aber unter den tatsächlich vorliegenden Umständen, aufgrund der tatsächlich angestellten Erwägungen oder aufgrund der tatsächlichen Motive ³⁾. Insofern ist nämlich zu beachten, daß Ermessen wählendes Verhalten im Rahmen einer Wertverwirklichung bedeutet ⁴⁾.

Die Handhabung des Ermessens ist der Nachprüfung durch das Revisionsgericht zwar im allgemeinen entzogen. Dieses hat aber zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensentscheidung vorgelegen haben, ob das Ermessen überhaupt ausgeübt worden ist, ob die Grenzen der Ermessensausübung eingehalten wurden, ob alle wesentlichen

1) Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 7 Rdnr. 12.

2) Maurer, a.a.O., Rdnr. 13.

3) H.J. Wolff, Verwaltungsrecht I, § 31 II 4 d) / S. 188 f.

4) Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts - Allgemeiner Teil, § 5, 1./S. 82.

Umstände Beachtung gefunden haben und ob die Handhabung des Ermessens dem Sinn und Zweck des Gesetzes entsprach ¹⁾. Im folgenden sind diesbezüglich Überlegungen anzustellen, unter welchen Umständen sinnvoll und zweckmäßig von der Möglichkeit des Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntlG Gebrauch gemacht werden sollte und was bei der Fristbemessung zu beachten ist.

a) Erwägungen zur Anwendung des Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntlG

Die Rechtsfolge der Präklusion verspäteten Vorbringens mit dem Ziel des zügigen Verfahrensabschlusses unter Inkaufnahme eines möglicherweise unrichtigen Ergebnisses setzt voraus, daß hierfür Vorbereitungen getroffen werden, indem nämlich zunächst überhaupt eine Ausschlußfrist gesetzt wird. Demgemäß stellt sich schon zu einem frühen Verfahrenszeitpunkt die Frage, ob von der Möglichkeit des Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntlG Gebrauch gemacht werden soll, insbesondere ob dies regelmäßig oder nur ausnahmsweise vorzusehen ist. Diese Ermessensentscheidung (EntschlieÙung) ist entsprechend dem Zweck der durch die Kann-Vorschrift eingeräumten Ermächtigung unter Beachtung von Verfassungs- und anderen Rechtsgrundsätzen zu treffen ²⁾.

Der Zweck der Ermächtigung ergibt sich aus der Entlastungs- und Beschleunigungsfunktion des Gesetzes. Demgemäß wäre nicht nur ausnahmsweise, sondern regelmäßig die Anwendung dieser Vorschrift gerechtfertigt. Indes gebietet der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) kein derartiges Vorgehen. Da

1) Egon Schneider, in: Zöllner, ZPO, Anm. III 4) zu § 550.

2) vgl. Tipke/Kruse, AO/FGO, Tz. 23 ff. zu § 5 AO zum behördlichen Ermessen.

durch die Ermächtigung zur Ermessensentscheidung eine Wahlfreiheit gewährt wird, bedeutet es noch keinen Ermessensfehler, wenn gleichgelagerte Fälle verschieden behandelt werden, solange dies ohne Willkür geschieht. Erst wenn sich für die Anwendung oder Nichtanwendung der Vorschrift sachliche Gründe nicht mehr finden lassen, ist der Gleichheitssatz verletzt ¹⁾.

Die Bildung bestimmter Fallgruppen nach sachgerechten generellen Gesichtspunkten wird der Wahrung des Gleichheitssatzes eher gerecht ²⁾ als einerseits permanente Anwendung des Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntlG in allen Fällen, in denen es nur möglich ist oder andererseits grundsätzliche Nichtanwendung dieser Vorschrift. Im Hinblick darauf, daß die überwiegende Anzahl der Klagen ohnedies schon in der Klageschrift oder in einem weiteren Schriftsatz alsbald danach begründet wird ³⁾, ist es für den Regelfall zweckmäßig, zunächst nur einfache Fristen zu setzen. Ausnahmen (sofortige Ausschlußfrist) sollten lediglich in solchen Fällen gemacht werden, in denen mit gewollt oder nachlässig herbeigeführten Verzögerungen zu rechnen ist, wie bei den Schätzungsfällen (§ 162 AO). Hier ist die Gefahr gegeben, daß eine einfache Fristsetzung mißachtet wird, da bereits die Mitwirkungspflichten im Vorverfahren nicht erfüllt wurden. ⁴⁾

Aufgrund des Gleichheitssatzes ist allerdings dafür Sorge zu tragen, daß nicht nur die Klägerseite, sondern erforderlichenfalls auch die Finanzämter als Beklagte ebenfalls zu zügiger Mitwirkung aufgefordert werden, zumal in Fällen des Zusammenarbeitens mehrerer Dienststellen.

1) vgl. Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Anm. 18 zu Art. 3.

2) Tipke/Kruse, AO/FGO, Tz. 26 zu § 5 AO.

3) Kraft, DStZ 1984, 31 (33).

4) Es kommt aber auch ein kombiniertes Vorgehen in Betracht: einfache Frist zur Abgabe einer Steuererklärung und Ausschlußfrist zur allgemeinen Tatsachenangabe (vgl. Thomas, DStR 1984, 76).

Daß im Regelfall zunächst eine einfache Frist ohne ausschließende Wirkung zu setzen ist, läßt sich auch aus der Rechtsschutzgarantie ableiten, die auf der verfassungsgestaltenden Grundentscheidung des Art. 19 Abs. 4 GG beruht, der mit Art. 2 Abs. 1 GG zu vergleichen ist; dort erklärt sich das Grundgesetz für einen materiell-rechtlich lückenlosen Individualrechtsschutz¹⁾, während mit Art. 19 Abs. 4 GG die ebenso wichtige Entscheidung für einen verfahrensrechtlich lückenlosen Individualrechtsschutz getroffen ist²⁾, wobei dieser gerichtliche Rechtsschutz nicht nur für den einzelnen Kläger möglichst ungehindert erreichbar sein, sondern auch für alle anderen Kläger gleichermaßen (Art. 3 Abs. 1 GG) effektiv in angemessener Frist - also zügig - gewährt werden muß³⁾.

Demnach gilt für die Gerichte ein Beschleunigungsgebot, das allerdings in einen Zielkonflikt geraten kann mit den sich ebenfalls aus dem Effektivitätsgedanken herleitenden Geboten umfassender rechtlicher Prüfung und gründlicher Sachaufklärung⁴⁾. Ebenso wie das Prinzip der Einheit der Verfassung gebietet, daß Kollisionen unterschiedlicher Verfassungsnormen in nach beiden Seiten hin schonendster Weise ausgeglichen werden⁵⁾, erfordert das Gleichbehandlungsgebot die aufeinander abgestimmte Berücksichtigung gleichartiger Ansprüche.

1) BVerfG-Urteil vom 16. Januar 1957 - 1 BvR 253/56 (Elfes-Urteil), BVerfGE 6, 32 (37).

2) Dürig, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Rdn. 1 zu Art. 19 Abs. 4.

3) Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, Rdn. 17 zu Art. 19; Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Anm. 7 zu Art. 19; zur Effektivität des Rechtsschutzes im Sinne einer Funktionsgarantie für die Gerichte: Kloepfer, JZ 1979, 209 (210); Hill, JZ 1981, 805.

4) Wassermann, in: AK-GG, Rz. 56 zu Art. 19 Abs. 4.

5) Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts, § 2 III 2/S. 27, Rdn. 72, m.w.N. (Fußn. 30).

Das Spannungsverhältnis der Rechtsschutzansprüche des einzelnen Klägers und der anderen Kläger hat daher auch Einfluß auf die Ermessensentscheidung des Richters für oder gegen eine Fristsetzung mit Ausschlußwirkung. Gegen eine sofortige Fristsetzung nach Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFG-EntlG spricht, daß im Gegensatz zur Revisionsinstanz (§ 120 Abs. 1 FGO) keine gesetzliche Klagebegründungsfrist vorgesehen ist und daß neben dem Kläger auch das Gericht und der Beklagte bei der Erfassung des Streitstoffs mitwirken. Demgemäß ist dem Kläger im Regelfall zunächst Gelegenheit zu geben, ohne den Druck der Ausschlußmöglichkeit weiteren Vorbringens von sich aus eine Klagebegründung vorzutragen. Dies entspricht dem Anspruch auf möglichst ungehinderten Rechtsschutz und beeinträchtigt noch nicht die Belange der anderen Kläger, die auf die Entscheidung ihres Prozesses warten. Es kann auch nicht von vornherein unterstellt werden, daß ein Kläger sein Verfahren verzögern will; dies entspricht in der Regel nicht seinen Interessen. Durch eine zunächst vorzunehmende einfache Fristsetzung gemäß §§ 65 Abs. 2, 79 FGO, § 273 Abs. 2 ZPO wird schließlich auch die richterliche Arbeitskraft nicht in besonderem Maße anderen Fällen entzogen, zumal gerade bei Prozeßbeginn die Akten noch übersehbar sind und es keiner aufwendigen Einarbeitung bedarf.

Stellt sich jedoch durch die Nichtbeachtung der bei Prozeßbeginn ergangenen richterlichen Aufforderungen heraus, daß der Kläger pflichtwidrig seinen Prozeß nicht fördert oder der Beklagte seine Mitwirkung verzögert, so erfordert es die Rücksichtnahme auf die Beteiligten der anderen anhängigen Prozesse, nunmehr nicht wiederholt nach Einarbeitung in die Aktenlage einfache Fristen zu setzen. Vielmehr ist es dann angebracht, von den Möglichkeiten des Art. 3 § 3 VGFG-EntlG Gebrauch zu machen. Dies kann ausnahmsweise auch bereits bei Klageeingang geboten sein, wenn nämlich schon von vornherein

abzusehen ist, daß ein Beteiligter nach seinem bisherigen Verhalten nicht bereit ist, in der erforderlichen Weise mitzuwirken, eine einfache Aufforderung also nur unnützen Verwaltungsaufwand bewirken würde. Beispielhaft hierfür sind die Schätzungsfälle, in denen die im Vorverfahren gebotenen Gelegenheiten bereits nicht wahrgenommen wurden. Das Vorliegen eines solchen Falles, der eine sofortige Anordnung gemäß Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFEEntlG rechtfertigt, läßt sich vielfach schon der Klageformulierung entnehmen, etwa wenn beantragt wird, die Steuer nach Maßgabe der "noch abzugebenden Steuererklärung" herabzusetzen.

Auch das rechtsstaatliche Übermaßverbot führt im Ergebnis zu einem differenzierenden Vorgehen: Mit dem Übermaßverbot vereinbar ist eine Maßnahme, die geeignet, erforderlich und angemessen ist ¹⁾. Geeignet ist das Setzen einer Ausschußfrist bereits, wenn mit ihrer Hilfe der gewünschte Erfolg gefördert werden kann ²⁾. Dadurch, daß eine Frist nach Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFEEntlG gesetzt wird, kann erreicht werden, daß der aufgeforderte Beteiligte sich zügig um die Erfüllung der Mitwirkungspflichten bemüht, da er mit der Möglichkeit der Präklusion ihm günstigen Vorbringens rechnen muß. Hierdurch wird der gewünschte Zweck der Verfahrensbeschleunigung und damit der Steigerung der Effektivität des Rechtsschutzes aller zumindest potentiell gefördert. Die konkrete Wirkung im Einzelfall ist hinsichtlich der generellen Eignung einer Ausschußfrist für den angestrebten Erfolg unbeachtlich.

Erforderlich ist ein Mittel, wenn nicht ein anderes, weniger fühlbares Mittel gleich wirksam ist ³⁾. Als Alternative kommt

- 1) Schnapp, JuS 1983, 850 (854); Herzog, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, VII Rdn. 73 zu Art. 20.
- 2) vgl. z.B. BVerfG-Beschluß vom 16. März 1971 - 1 BvR 52, 665, 667, 754/66, BVerfGE 30, 292 (316).
- 3) vgl. z.B. BVerfG-Beschluß vom 14. Februar 1967 - 1 BvL 17/63, BVerfGE 21, 150 (157)

der Verzicht auf eine Fristsetzung oder eine einfache Fristsetzung in Betracht. Diese Möglichkeiten beinhalten ein "milderes Mittel", da der betroffene Beteiligte keine Sanktionen zu befürchten hätte. Fraglich ist allerdings, ob es auch zum gleichen Erfolg - nämlich der Erfüllung der Mitwirkungspflichten in angemessener Zeit ohne Prozeßverzögerung - führt. Dazu ist eine Prognose im Einzelfall vorzunehmen, woraus sich die bereits beschriebene Differenzierung ergibt. Entsprechend den Erfahrungen der finanzgerichtlichen Praxis ¹⁾ wird die überwiegende Zahl der Klageverfahren auch ohne Sanktionsdruck schon aus dem Eigeninteresse der Beteiligten hinreichend zügig abgewickelt, wobei sich die oft jahrelange Prozeßdauer vor allem wegen der quantitativ unzureichenden Gerichtskapazitäten ergibt. Dementsprechend ist der Einsatz des Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFG-EntlG im Regelfall nicht erforderlich i.S.d. Übermaßverbots.

Ergibt jedoch die Prognose im Einzelfall, daß durch ein milderes Mittel als eine Ausschußfrist der erwünschte Mitwirkungserfolg nicht erreicht wird, so ist das Vorgehen nach Art. 3 § 3 VGFGEntlG nicht nur erforderlich, sondern auch als verhältnismäßig i.e.S., d.h. als im Verhältnis von Mittel und Zweck angemessen ²⁾ anzusehen. Denn die in zumutbarer Weise vermeidbaren Nachteile der Ausschußmöglichkeit stehen nicht außer Verhältnis zu den erzielbaren Vorteilen, die beispielsweise darin bestehen, daß der fristsetzende Richter den Fortgang dieses Verfahrens und anderer Verfahren sicherer zeitlich planen kann.

Schließlich führt auch die dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG) zugrundeliegende Bewertung der Stellung des Individuums zum Staate in Form des Gerichts zu einer differenzierten Ausübung des Fristsetzungsermessens.

1) vgl. Kraft, DStZ 1984, 31 ff.

2) Schnapp, JuS 1983, 850 (854).

Die Würde der Person erfordert, daß über ihr Recht nicht kurzerhand von Obrigkeit wegen verfügt wird ¹⁾. Damit stünden eine Überbeschleunigung des Verfahrens und der unnötige Einsatz sanktionsbewehrter Anordnungen nicht im Einklang. Der einzelne soll nicht nur Objekt des Prozesses sein, sondern in angemessener Weise auf das Verfahren Einfluß nehmen können ²⁾. Soweit dies mit Rücksicht auf die Verfahren anderer Beteiligter möglich ist, müssen den Beteiligten daher auch in zeitlicher Hinsicht gewisse Freiheiten eingeräumt werden.

Diesen Freiheiten entspricht allerdings die Verantwortung des Beteiligten, der seine Verfahrensrechte auch verwirken kann und in die Pflicht genommen werden muß, wenn er durch sein Verhalten die Arbeit des Gerichts behindert. ³⁾ Nach allem führt also die Einwirkung der einschlägigen Verfassungsgrundsätze zum jeweils übereinstimmenden Ergebnis im Hinblick auf die Ausübung des Fristsetzungsermessens i.S.d. Art. 3 § 3 Abs. 1 GG.

b) Die Bemessung der Ausschußfrist

Hat sich der Richter dazu entschlossen, eine Frist nach Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFG^{EntlG} zu setzen, steht er im Einzelfall zwangsläufig vor der Frage, wie lang diese Frist zu bemessen ist; insofern handelt es sich um einen Fall des Auswahlermessens ⁴⁾. Hierbei ist zunächst ebenfalls

- 1) Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Anm. 1 zu Art. 103; Rüping, in: Bonner Kommentar, Erläuterungen zu Art. 103 Abs. 1 GG, Rdn. 6.
- 2) BVerfG-Beschlüsse (u.a.) vom 18. Juni 1957 - 1 BvR 41/57, BVerfGE 7, 53 (57), vom 8. Januar 1959 - 1 BvR 396/55, BVerfGE 9, 89 (95), und vom 9. Juli 1980 - 2 BvR 701/80, BVerfGE 55, 1 (5 f.).
- 3) Dürig, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Rdn. 6, 50 und 61 zu Art. 103 Abs. 1; Redeker, NJW 1980, 1593 (1597 f.).
- 4) Das Verhaltensermessen umfaßt das Entschließungs- und das Auswahlermessen (vgl. Obermayer, NJW 1963, 1177).

der Zweck der Fristsetzungsmöglichkeit zu beachten: Das Verfahren soll zeitlich gestrafft werden, ohne daß dabei jedoch das grundsätzliche Ziel einer materiell richtigen Entscheidung aus dem Auge verloren werden darf. Demgemäß muß die Anordnung prinzipiell innerhalb der gesetzten Frist erfüllbar sein. Dies kann allerdings nicht immer sicher im voraus beurteilt werden, weil sich Informations- und Beweisbeschaffungshemmnisse im Einzelfall ergeben können. Sofern sich keine besonderen Anhaltspunkte ergeben, die eine kürzere oder längere Frist angezeigt erscheinen lassen, dürfte eine auch in anderem Zusammenhang als sachgerecht angesehene Monatsfrist ¹⁾ für den Normalfall angemessen sein.

Die nach Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntlG gesetzte Frist kann verlängert werden ²⁾. Dies setzt gemäß § 54 Abs. 2 FGO i.V.m. § 224 Abs. 2 ZPO einen förmlichen Antrag voraus, wobei erhebliche Gründe für die Notwendigkeit einer Verlängerung der Frist glaubhaft gemacht werden müssen ³⁾. Bei der Auslegung des Begriffs "erhebliche Gründe" i.S.d. § 224 Abs. 2 ZPO dürfen Sinn und Zweck der Regelung des Art. 3 § 3 VGFGEntlG nicht unbeachtet bleiben. Die Anforderungen müssen daher streng sein.

Ist ein Antrag auf Verlängerung der richterlichen Frist vor Fristablauf gestellt worden, so ist eine Verlängerung der Frist auch nach deren Ablauf möglich. Entscheidend

1) z.B. für die Revisionsbegründung (§ 120 Abs. 1 FGO).

2) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuer-sachen, Tz. 12334; hiervon geht auch das Urteil des FG München vom 26. September 1978 II 93/78 E, EFG 1979, 96 aus.

3) Zöller/Stephan, ZPO, Anm. 2 zu § 224; Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, Anm. 3 zu § 224 ZPO, wobei die Glaubhaftmachung nicht unbedingt gemäß § 294 ZPO zu erfolgen hat; s.a. Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, a.a.O., Tz. 12113.

ist insofern nicht die begriffliche, sondern die rechtliche Möglichkeit der Fristverlängerung, die auch rückwirkend ausgesprochen werden kann ¹⁾. Die Verlängerung und deren Dauer stehen im Ermessen des Richters. Soll die Frist allerdings zum zweiten oder wiederholten Male verlängert werden, müssen die übrigen Beteiligten nach § 54 Abs. 2 FGO i.V.m. § 225 Abs. 2 ZPO dazu gehört werden.

5. Fristversäumung und fehlende Entschuldigung

Nach Art. 3 § 3 Abs. 2 VGFGEntLG können Erklärungen und Beweismittel zurückgewiesen werden, die erst nach Ablauf der Ausschußfrist vorgebracht werden, wenn der Beteiligte die Verspätung nicht genügend entschuldigt.

a) Eintritt und Umfang einer Fristversäumung und deren Vermeidung

Die Zurückweisungsmöglichkeit erfaßt alle nach Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntLG vom Beteiligten angeforderten Tatsachenerklärungen und Beweismittel, die dieser nach Fristablauf bei Gericht einreicht. Fristgerechte Erfüllung liegt vor, wenn die Erklärungen bzw. Beweismittel dem Gericht (nicht dem Beklagten) vor Ablauf der Frist zugehen ²⁾, wobei es nicht erforderlich ist, daß sie innerhalb der Frist zu den Akten oder zu dem fristsetzenden Richter gelangen ³⁾.

- 1) Tipke/Kruse, AO/FGO, Tz. 5 zu § 54 FGO; von Wallis/List, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Anm. 34 zu § 54 FGO; Kopp, VwGO, Anm. 13 zu § 57; Redeker/von Oertzen, VwGO, Anm. 12 zu § 57; Egon Schneider, MDR 1978, 177; a.A.: Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, Anm. 3 zu § 224 u.a.
- 2) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuer-sachen, Tz. 12330.
- 3) Urteil des Hanseatischen OLG vom 7. März 1979 - 5 U 135/78, NJW 1979, 1717 = MDR 1979, 501; im Ergebnis ebenso: Grunsky, JZ 1977, 201 (204).

Kurze Überschreitungen ändern nichts am Eintritt der Verspätung, können jedoch die Verzögerung entfallen lassen oder die Ermessensentscheidung zugunsten des säumigen Beteiligten beeinflussen. Erfüllt ein Beteiligter eine ihm gegenüber mit Zurückweisungsdrohung versehene Anordnung nur teilweise nach Fristablauf, so erstreckt sich die Zurückweisungsmöglichkeit nur auf die verspätet vorgetragenen Tatsachen und Beweismittel 1).

Für einen Beteiligten besteht ein erhebliches Risiko, wenn er den Inhalt der richterlichen Anordnung ungenau oder unvollständig befolgt, z.B. Beweismittel nicht genau bezeichnet oder die geforderten Belege nur unvollständig vorlegt, so daß zur vollständigen Erfüllung der gesetzten Auflage weitere Nachfragen oder Mahnungen erforderlich wären. Da durch diese Zusatzarbeit eine Belastung des Gerichts und eine Verzögerung des Verfahrens eintritt, entspricht es dem Sinn und Zweck der Entlastungsvorschriften, wenn das Gericht hiervon absieht. Dadurch tritt keine Änderung hinsichtlich der Amtsermittlungs- und Mitwirkungspflichten (§ 76 FGO) ein, da das Gericht durch die Anordnung nach Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFEntlG den Beteiligten bereits im Sinne des § 76 Abs. 1 FGO bei der Erforschung des Sachverhalts herangezogen bzw. im Sinne des § 76 Abs. 2 FGO darauf hingewirkt hat, daß ungenügende tatsächliche Angaben ergänzt werden. Auch wenn nach § 79 Satz 1 FGO alle Anordnungen zu treffen sind, um den Rechtsstreit möglichst in einer mündlichen Verhandlung zu erledigen 2),

1) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuer-sachen, Tz. 12330.

2) Konzentrationsmaxime; vgl. Tipke/Kruse, AO/FGO, Tz. 1 zu § 79 FGO.

so braucht doch das Gericht nach Anwendung des Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntlG nicht durch mehrfache Anfragen oder Erinnerungen dem säumigen Beteiligten nicht "hinterherzulaufen".

Es fragt sich, ob zur vollständigen Erfüllung einer auf Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 1 VGFGEntlG gestützten allgemeinen Aufforderung des Gerichts zum Tatsachenvortrag in einem Schätzungsfall (§ 162 AO) ausreichend ist, wenn nunmehr erstmals eine Steuererklärung abgegeben wird ¹⁾. Denn die Tatsachenangaben in einer Steuererklärung reichen regelmäßig allein für sich nicht aus, um eine gerichtliche Entscheidung über die zutreffende Höhe der Besteuerungsgrundlagen zu treffen, sondern bedürfen vielfach ergänzender Angaben und zusätzlicher Belege. Gleichwohl wird man die Steuererklärung als hinreichende allgemeine Tatsachenerklärung und erste Klagebegründung ansehen müssen, weil sich aus den erklärten Besteuerungsgrundlagen bereits ergibt, weshalb der Kläger den angefochtenen Schätzungsbescheid für rechtswidrig hält - soweit nämlich die Schätzungsgrundlagen von der Erklärung abweichen ²⁾. Erforderlichenfalls ist daher bezüglich zusätzlicher Angaben und Belege eine weitere Frist nach Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 2 "zur Ergänzung der Angaben" und Nr. 3 "zur Vorlage von Urkunden" VGFGEntlG zu setzen.

1) dazu Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, Tz. 12333.

2) Bestimmung des Klageziels gemäß § 65 FGO im Sinne des BFH-Beschlusses vom 26. November 1979 GrS 1/78, BStBl II 1980, 99.

Zeigt sich hingegen für den aufgeforderten Beteiligten, daß ihm die vollständige und fristgerechte Erfüllung der gerichtlichen Anordnung trotz zumutbaren Bemühens nicht gelingen wird, so kann er eine Fristversäumung dadurch vermeiden, daß er einen rechtzeitigen und ausreichend begründeten (§ 224 Abs. 2 ZPO) Antrag auf Fristverlängerung stellt.

b) Die fehlende Entschuldigung für die Verspätung

Zur Zurückweisung verspäteten Vorbringens nach Maßgabe der weiteren Voraussetzungen des Art. 3 § 3 Abs. 2 VGFG-EntlG genügt das Fehlen einer Entschuldigung, d.h. das Verschulden an der Verspätung wird widerlegbar vermutet ¹⁾. Die Entschuldigungslast trifft den säumigen Beteiligten, der von sich aus hinreichende Entschuldigungsgründe vortragen muß.

Es fragt sich, ob der Beteiligte zunächst vom Gericht aus auf die Verspätung hingewiesen werden muß ²⁾. Dies wird man unter dem Gesichtspunkt des rechtlichen Gehörs beurteilen müssen. Aufgrund der rechtlichen und tatsächlichen Tragweite des Ausschlusses verspäteten Vorbringens wird das Gericht zumindest in den Fällen, in denen es zweifelhaft sein könnte, ob ein Vorbringen verspätet war oder noch rechtzeitig, einen Hinweis geben müssen, damit der Beteiligte nicht von einer Präklusion überrascht wird ³⁾.

- 1) Meyer-Ladewig, NJW 1978, 857 (861); ebenso für § 296 ZPO: Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, Anm. 2 C. d) zu § 296.
- 2) dazu Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, Tz. 12349.
- 3) zum Überraschungsschutz in tatsächlicher Hinsicht: § 96 Abs. 2 FGO, in rechtlicher Hinsicht: § 278 Abs. 3 ZPO i.V.m. § 155 FGO.

Andererseits gibt es vielfach Fälle, in denen dem Beteiligten keine Zweifel daran entstehen können, daß sein Verhalten säumig war. In einem solchen Falle kennt er aus der rechtlichen Belehrung, die er bei der Fristsetzung erhalten hat, das Ausschlußrisiko. Dann aber liegt es in seiner alleinigen Verantwortung, die eventuellen Entschuldigungsgründe auch ohne ausdrücklichen Hinweis des Gerichts von sich aus vorzutragen.

Das Gericht braucht die Voraussetzungen für ein Verschulden nicht von Amts wegen festzustellen. Es kann sich darauf beschränken, die Glaubhaftmachung der vorgetragenen Entschuldigungsgründe zu fordern. Für eine Zurückweisung reicht es aus, daß die vorgetragenen Gründe die Verschuldensvermutung nicht beseitigt haben. Ob tatsächlich ein - nicht vorgetragener bzw. nicht glaubhaft gemachter - Entschuldigungsgrund vorgelegen hat, ist unerheblich ¹⁾.

Ein Entschuldigungsgrund ist ausreichend, wenn er die Feststellung rechtfertigt, daß weder den säumigen Beteiligten persönlich noch seinen gesetzlichen Vertreter (§ 51 Abs. 2 ZPO) oder seinen Prozeßbevollmächtigten (§ 85 Abs. 2 ZPO) ein einfaches prozessuales Verschulden trifft ²⁾. Demnach beseitigen Gründe, die nur den Vorwurf der Prozeßverschleppung oder der groben Nachlässigkeit ausräumen, nicht die Zulässigkeit der Zurückweisung ³⁾, können jedoch die Ermessensentscheidung des Gerichts beeinflussen.

1) LG Paderborn, Urteil vom 1. Dezember 1977 - 1a S 235/77, NJW 1978, 381.

2) Deubner, NJW 1977, 921 (923).

3) Thomas/Putzo, ZPO, Anm. 3c zu § 296; OLG Frankfurt, Urteil vom 17. Oktober 1978 - 5 U 74/78, NJW 1979, 375.

Das einfache Verschulden des Beteiligten in prozessualer Hinsicht ist dabei nach objektiven und subjektiven Kriterien zu beurteilen. Wegen der Ähnlichkeit der Beurteilungsmaßstäbe ist auch hier bei der Prüfung des Nichtverschuldens von den gleichen Grundsätzen auszugehen, die für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gelten ¹⁾. Demgemäß ist bei der Entschuldigungsprüfung zu fragen, ob die nach den Umständen des Einzelfalles und den persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten erforderliche und zumutbare prozessuale Sorgfalt beachtet wurde ²⁾.

Bei der subjektiven Vorwerfbarkeit ist insbesondere zwischen rechtsunkundigen Beteiligten und rechtskundigen Prozeßbevollmächtigten zu unterscheiden ³⁾. Die Beauftragung eines Prozeßbevollmächtigten kurz vor Fristablauf oder unmittelbar vor einem Termin ist allein kein genügender Entschuldigungsgrund. Auch Kommunikationsmängel zwischen Partei und Prozeßbevollmächtigten sind unerheblich. Ist ein Bevollmächtigter bestellt, so sind die Zustellungen oder Mitteilungen des Gerichts nach § 62 Abs. 3 Satz 3 FGO an ihn zu richten, mithin auch die Anordnungen gemäß Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntlG. Es liegt dann an dem Prozeßbevollmächtigten, seinem Mandanten eindringlich die Konsequenzen vor Augen zu halten, während der Beteiligte selbst als unmittelbarer Informationsträger gehalten ist, sich danach zu richten.

Im Zivilprozeß wird an die Sorgfalt von Rechtsanwälten ein sehr hoher Maßstab angelegt ⁴⁾. Dies muß auch im Steuerprozeß für berufsmäßige Prozeßbevollmächtigte gelten.

1) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuer-sachen, Tz. 12350.

2) zur umfangreichen Kasuistik vgl. Gräber, FGO, Anm. 2 zu § 56.

3) Zöllner/Stephan, ZPO, Anm. 1I 2 zu § 296.

4) Hartmann, NJW 1978, 1457 (1461).

Hinsichtlich der Fristenkontrolle müssen für die nach Art. 3 § 3 VGFGEntlG gesetzten Fristen die gleichen Vorkehrungen wie für gesetzliche Ausschlußfristen getroffen werden, d.h. insbesondere, daß sie wie eine gesetzliche Rechtsmittelbegründungsfrist (vgl. § 120 Abs. 1 FGO) mit einer Vorfrist einzutragen und zu überwachen sind ¹⁾. Erkennt der aufgeforderte Beteiligte bzw. sein Prozeßvertreter, daß die gesetzte Frist nicht eingehalten werden kann, weil z.B. unvorhergesehene Ereignisse eingetreten sind oder weil sich die Frist im Hinblick auf die Beschaffung von Tatsachen und Beweismittel als zu kurz erweist, so handelt er schuldhaft, wenn er nicht rechtzeitig einen ausreichend begründeten Fristverlängerungsantrag stellt ²⁾.

1) Späth, DStR 1978, 433 (435); s.a. Kupsch, DStR 1964, 569; Tipke/Kruse, AO/FGO, Tz. 22 zu § 110 AO.

2) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuer-sachen, Tz. 12352.

Zusammenfassung zum Fristsetzungsverfahren

Eine Fristsetzung nach Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFEEntlG kommt sowohl nach Klageeingang als auch im weiteren Verfahren in Betracht. Sofern Klagen zunächst ohne nähere Begründung erhoben werden, besteht neben der einfachen Fristsetzung gemäß § 65 Abs. 2 FGO oder § 79 FGO die Möglichkeit der Aufforderung zum allgemeinen Tatsachenvortrag nach Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 1 VGFEEntlG mit Ausschlußfrist. Dabei ist das Gericht nicht verpflichtet, einen bestimmten Tatsachenkomplex zu bezeichnen, weil es dem Kläger zuzumuten ist, sich selbst Klarheit darüber zu verschaffen, aus welchem Grunde er Klage erhoben hat.

Es ist allerdings auf die Formulierung der Anordnung zu achten, die nach der BFH-Rechtsprechung nicht zu weitgehend sein darf. Hiernach kann eine "Klagebegründung" nicht mit Ausschlußfrist verlangt werden, weil dies außer dem Tatsachenvortrag auch Rechtsausführungen beinhaltet. Entsprechendes gilt für die Anforderung einer Steuererklärung, die einerseits in formeller Hinsicht über allgemeine Tatsachenangaben hinausgeht, andererseits inhaltlich zur Entscheidungsfindung oftmals ohne ergänzende Angaben nicht ausreicht.

Bei der Aufforderung zu ergänzenden Angaben (Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 2 VGFEEntlG) und zur Vorlage von Beweismitteln (Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 3 VGFEEntlG), die vor allem im weiteren Verfahren in Betracht kommt, müssen konkrete klärungsbedürftige Punkte angesprochen werden.

In formeller Hinsicht ist zu beachten, daß gemäß Art. 3 § 3 Abs. 2 Nr. 3 VGFGEntlG bei der Fristsetzung eine hinreichend klare und umfassende Rechtsbelehrung erteilt wird, die dem aufgeforderten Beteiligten die Präklusionsmöglichkeit vor Augen führt. Hierbei ist es zweckmäßig, den Inhalt des Art. 3 § 3 Abs. 2 Nr. 1 und 2 VGFGEntlG in die Belehrung aufzunehmen.

Weitergehende Aufforderungen an einen Beteiligten sind hinreichend deutlich von präklusionsbewehrten Anordnungen abzugrenzen. Die Anordnung einer Ausschußfrist muß vom Richter unterschrieben sein und in beglaubigter Abschrift (d.h. textgleich) gemäß § 53 FGO förmlich zugestellt werden.

Es besteht eine Verpflichtung zur sachgerechten Ermessensausübung, ob und wie eine Ausschußfrist nach Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntlG gesetzt werden soll. Der Gleichheitssatz gebietet keine schematisierende Anwendung der Präklusionsvorschriften, sondern sachliche Differenzierungen durch Fallgruppenbildung. Für den Regelfall ist es nicht angebracht, sofort eine Ausschußfrist zu setzen. Erweist sich jedoch eine einfache Fristsetzung als wirkungslos oder ist (vor allem bei Schätzungsfällen) von vornherein zu erkennen, daß der Beteiligte seinen Mitwirkungspflichten nicht nachkommt, erfordern die Interessen der anderen Kläger an einem effektiven Rechtsschutz die Anwendung des Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntlG. Auch das rechtsstaatliche Übermaßverbot und der Anspruch auf rechtliches Gehör gebieten eine differenzierende Vorgehensweise.

Bei der Bemessung der Ausschußfrist kann im allgemeinen ein Zeitraum von einem Monat als ausreichend angesehen werden. Die Frist kann nach § 54 Abs. 2 FGO, § 224 Abs. 2 ZPO auf

rechtzeitigen Antrag aus "erheblichen Gründen" verlängert werden, wobei aber nach Sinn und Zweck der Entlastungsvorschriften strenge Anforderungen gestellt werden müssen.

Bei nur kurzen Fristüberschreitungen kann die Verzögerung i.S.d. Art. 3 § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 VGFGEntlG entfallen oder die Ermessensentscheidung zugunsten des säumigen Beteiligten beeinflußt werden. Bei unvollständiger Erfüllung der richterlichen Anordnungen kann der Beteiligte nicht mit weiteren Nachfragen und Mahnungen rechnen, da diese mit weiterem Aufwand und einer Verfahrensverzögerung verbunden wären.

Bei verspätetem Vorbringen wird das Verschulden widerlegbar vermutet, so daß der säumige Beteiligte von sich aus Entschuldigungsgründe vorbringen muß. Einfaches prozessuales Verschulden der Partei oder ihres Prozeßvertreters schließt bereits eine Entschuldigung aus, kann aber ebenfalls Einfluß auf das Präklusionsermessen haben. Es gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, wobei an die Sorgfalt berufsmäßiger Prozeßbevollmächtigter hohe Anforderungen zu stellen sind.

II. Das Zurückweisungsverfahren

Nach Art. 3 § 3 Abs. 2 VGFGEntlg. k a n n das Gericht unentschuldigt verspätet vorgebrachte Erklärungen und Beweismittel zurückweisen und - wenn es nicht mit geringem Aufwand möglich ist, den Sachverhalt auch ohne Mitwirkung des Beteiligten zu ermitteln - ohne weitere Ermittlungen entscheiden, wenn die Zulassung der Erklärungen und Beweismittel nach der freien Überzeugung des Gerichts die Erledigung des Rechtsstreits v e r z ö g e r n würde.

Von einem geringen Ermittlungsaufwand, der eine Präklusion verspäteten Vorbringens ausschließen würde, kann regelmäßig nur dann gesprochen werden, wenn die Aufklärungsmittel ohne weiteres greifbar sind ¹⁾, und zwar auch ohne weitere Mitwirkung des säumigen Beteiligten ²⁾. In einem solchen Falle wird man aber schon von vornherein auf die Fristsetzung nach Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntlg verzichten ³⁾, so daß die Einschränkung in Art. 3 § 3 Abs. 2 Satz 3 VGFGEntlg ohne praktische Bedeutung ist. Entscheidend für das Zurückweisungsverfahren sind demgemäß

- die Verzögerung der Rechtsstreiterledigung und
- die Ausübung des Zurückweisungsermessens.

Insofern ist zum einen die Auseinandersetzung mit dem aus § 296 ZPO übernommenen prozessualen Verzögerungsbegriff und zum anderen die Berücksichtigung insbesondere der verfassungsrechtlich gebotenen Abwägungen erforderlich.

1) Meyer-Ladewig, NJW 1978, 857 (861); vgl. auch BFH-Urteil vom 20. Mai 1969 II 25/61, BStBl II 1969, 550 (552/553 zu 2 b, bb a.E.).

2) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuer-sachen, Tz. 12359.

3) vgl. Burhoff, NWB Fach 2, 3249 (3251), und ders., NWB Fach 2, 3557 (3562).

1. Verzögerung der Rechtsstreiterledigung

Das Tatbestandsmerkmal der Verzögerung erfordert einen Vergleich der Prozeßdauer bei Zulassung des verspäteten Vorbringens entweder mit der Prozeßdauer ohne Zulassung ¹⁾ oder mit der mutmaßlichen Prozeßdauer bei rechtzeitigem Vorbringen ²⁾. Hierbei gelangen die beiden zu § 296 ZPO vertretenen Auffassungen insbesondere dann zu unterschiedlichen Ergebnissen, wenn zwischen Fristablauf und Verhandlungstermin nur eine kurze Zeit liegt oder die Fristüberschreitung geringfügig ist. Art. 3 § 3 Abs. 2 VGFGEntlG läßt ebenso wie § 296 ZPO die Auslegung zu, daß das Vorliegen einer Verzögerung durch einen Vergleich der jeweiligen Prozeßdauer mit oder ohne Zulassung des verspäteten Vorbringens festgestellt werden kann. Diese Auslegung kommt ohne Mutmaßungen über hypothetische Verfahrensverläufe aus und entspricht dem Anliegen des § 79 FGO, wonach der Rechtsstreit möglichst in nur einer mündlichen Verhandlung erledigt werden soll ³⁾. Hierdurch wird auch ein unnötiges Abweichen von der BGH-Rechtsprechung ⁴⁾ vermieden - unnötig deshalb, weil das Auseinanderfallen der Ergebnisse des absoluten und des hypothetischen Vergleichs bei der Ermessensentscheidung des Gerichts berücksichtigt werden kann ⁵⁾.

- 1) absoluter Verzögerungsbegriff: Verzögerung liegt lediglich dann nicht vor, wenn die Erledigung des Rechtsstreits auch bei Berücksichtigung des verspäteten Vorbringens zum gleichen Zeitpunkt erfolgen kann; vgl. u.a. Hartmann, NJW 1978, 1457 (1461).
- 2) relativer (hypothetischer) Verzögerungsbegriff: Verzögerung liegt erst dann vor, wenn die Instanz bei rechtzeitigem Vorbringen früher beendet worden wäre; vgl. u.a. Egon Schneider, MDR 1978, 969.
- 3) wegen des Mitwirkens der ehrenamtlichen Richter einschließlich einer eventuellen Beweisaufnahme (§ 81 Abs. 1 FGO).
- 4) BGH-Urteile vom 12. Juli 1979 VII ZR 284/78, BGHZ 75, 138, und vom 31. Januar 1980 VII ZR 96/79, BGHZ 76, 133.
- 5) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuer-sachen, Tz. 12337.

Ob nachträgliches Vorbringen zu einer Verzögerung führt, richtet sich grundsätzlich nach dem Prozeßstadium, in dem es bei Gericht eingeht, und bedarf stets der Beurteilung im Einzelfall. Für die Anwendung des Art. 3 § 3 Abs. 2 VGFGEntlG ist daher zu unterscheiden, ob das verspätete Vorbringen noch vor einer Terminsanberaumung oder danach oder aber erst in der mündlichen Verhandlung angebracht wird ¹⁾. Grundsätzlich ist eine Verzögerung der Erledigung des Rechtsstreits zu bejahen, wenn das nachträgliche Vorbringen erst in der mündlichen Verhandlung vorgetragen wird und eine Berücksichtigung eine Vertagung erforderlich machen würde. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn es dem Prozeßgegner nicht möglich oder zumutbar ist, zu dem Vorbringen sofort Stellung zu nehmen, z.B. zur inhaltlichen Richtigkeit und Vollständigkeit einer Steuererklärung. In einem solchen Falle wäre es auch nicht angebracht, den vorausgegangenen angerochtenen Schätzungsbescheid und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO aufzuheben ²⁾, um auf diese Weise zu einer Entscheidungsreife des Prozesses und damit zu einer Verneinung der Verzögerung zu gelangen.

Wenn verspätetes Vorbringen in der mündlichen Verhandlung zur Entscheidungsreife des Rechtsstreits etwa aufgrund nunmehr vollständigen, unbestrittenen Sachverhalts führt, kommt eine Zurückweisung nach Art. 3 § 3 Abs. 2 VGFGEntlG nicht in Betracht; das Vorbringen muß berücksichtigt werden. Demgemäß

- 1) Einzelfälle aus dem Zivilprozeß bringen Bender/Belz/Wax, Das Verfahren nach der Vereinfachungsnovelle und vor dem Familiengericht, Tz. 75 ff.
- 2) zu dieser Problematik vgl. Sunder-Plaßmann, BB 1975, 834 und BB 1976, 600; Gorski, BB 1975, 1339.

ist gedanklich vor einer Entscheidung über die Zurückweisung verspäteten Vorbringens stets zunächst die rechtliche Relevanz des Gesamtvorbringens zu prüfen ¹⁾.

Verspätetes Vorbringen nach Terminsanberaumung, aber vor Terminsbeginn führt zu einer Verzögerung, wenn die Berücksichtigung des Vorbringens eine vom Gericht nicht abwendbare Terminsverlegung oder -aufhebung erforderlich machen würde. Abwendbar kann eine Terminsverlegung oder -aufhebung aber dadurch sein, daß die Fristversäumung durch zumutbare terminsvorbereitende Maßnahmen des Gerichts nach § 273 ZPO (i.V.m. § 79 FGO) ausgeglichen werden kann und dies auch für den Prozeßgegner noch zumutbar ist ²⁾. Insofern besteht nämlich eine gerichtliche Pflicht zur Verzögerungsabwendung durch vorbereitende Maßnahmen ³⁾. Bleiben jedoch die Bemühungen des Gerichts erfolglos, so tritt die Zurückweisungs-voraussetzung der Verzögerung ein.

Die Abwendungspflicht des Gerichts darf ein nach Art. 3 § 3 Abs. 1 VGGEntlG aufgeforderter Beteiligter mithin nicht zum Anlaß nehmen, es mit der Fristeinhaltung nicht ernst zu nehmen. Denn der säumige Beteiligte kann es kaum voraussehen, ob die Verzögerungsabwendung für das Gericht und den Prozeßgegner zumutbar ist ⁴⁾, weil dies von Umständen abhängt, die der Beteiligte nicht kennt. Bei verspätetem Vorbringen, das am Tage vor der anberaumten

1) ebenso zu §§ 296, 528 ZPO: Damrau/Schellhammer, JuS 1984, 203 (205).

2) Walchshöfer, NJW 1976, 697.

3) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuer-sachen, Tzn. 12342 und 12361.

4) Unter Umständen ist auch den Beteiligten anderer Prozesse am gleichen Verhandlungstag eine gewisse Wartezeit zuzumuten; vgl. Fey, DRiZ 1978, 100.

mündlichen Verhandlung oder gar noch am Verhandlungstage selbst erst bei Gericht eingeht, ist eine Verzögerungsabwendung regelmäßig nicht mehr möglich; gleichwohl kommen solche Fälle immer wieder vor.

Trägt ein Beteiligter das von ihm gemäß Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntlG geforderte Vorbringen zwar nach Fristablauf, aber vor Anberaumung eines Termins zur mündlichen Verhandlung vor, so wird das Gericht allerdings nicht begründen können, daß die Zulassung des Vorbringens die Erledigung des Rechtsstreits verzögern würde. Denn angesichts der Fülle unerledigter Verfahren, die jedem Senat vorliegen, wäre es nicht überzeugend zu erklären, daß eine bestimmte Sache unbedingt in den nächsten Termin gehören müßte. Kann ohne mündliche Verhandlung entschieden werden ¹⁾, so wird die Feststellung einer Verzögerung durch verspätetes Vorbringen ebenfalls kaum möglich sein. In solchen Verfahren ist es mithin unzumutbar, überhaupt Ausschlußfristen zu setzen ²⁾.

Entscheidend dafür, ob verspätetes Vorbringen die Erledigung des Rechtsstreits verzögert, ist die Sachlage, in der sich der Rechtsstreit zur Zeit des Vorbringens befindet. Ist dabei auch zu prüfen, ob das Gericht alle Abwendungsmöglichkeiten ergriffen hat, so ist dies aus der Sicht des Zeitpunkts zu beurteilen, in dem das Gericht die Anordnungen zur Abwendung hätte treffen können und müssen ³⁾. Auch bei Fristversäumung ist nach allem zu empfehlen, das verspätete Vorbringen so schnell wie möglich nachzuholen, um die Berücksichtigungschancen zu verbessern.

1) bei Verzicht der Beteiligten (§ 90 Abs. 2 FGO) oder bei geringwertigen Streitigkeiten (Art. 3 § 5 VGFGEntlG).

2) Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuer-sachen, Tz. 12345.

3) daselbst, Tz. 12346, m.w.N.

2. Die Ausübung des Zurückweisungsermessens

Während die Ermessensausübung bei der Fristsetzung unmittelbar noch keine Auswirkungen auf das Prozeßergebnis haben kann, muß dies bei der Zurückweisung verspäteten Vorbringens regelmäßig angenommen werden. Dabei sind Fälle vorstellbar, in denen das Prozeßergebnis mit hoher Wahrscheinlichkeit, bei Zulassung des prozeßverzögernden Vorbringens grundlegend anders wäre, aber auch Fälle, in denen sich am Prozeßausgang nichts ändern würde, etwa wenn die unterlassene Beweisaufnahme unergiebig verlaufen wäre. In Schätzungsfällen wird es vielfach so sein, daß die Auswirkungen betragsmäßig mehr oder weniger ins Gewicht fallen.

Mithin kommt der Ausübung des Zurückweisungsermessens eine entscheidende Bedeutung zu. Daher sind zum einen die Handlungsalternativen zu beachten, die sich aus Terminverlegungen oder Vertagungen mit den Möglichkeiten gemäß § 137 FGO (Kostentragung trotz Obsiegens) und § 34 GKG (Verzögerungsgebühr) ergeben. Zum anderen sind die Ermessensgesichtspunkte sorgsam gegeneinander abzuwägen, insbesondere wenn im konkreten Einzelfall das Gerechtigkeitsempfinden erkennbar berührt wird. In diesem Zusammenhang werden allerdings unterschiedliche Grundauffassungen bzw. Ausgangspositionen vertreten: Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann¹⁾ meinen, bei einem erkennbaren Konflikt verdiene die Richtigkeit der Entscheidung den Vorzug vor der Beschleunigung des Verfahrens, während Tipke/Kruse²⁾ die Konsequenz in Kauf nehmen, daß der säumige Beteiligte auch im Gegensatz zur materiellen Rechtslage die angedrohten Folgen seiner Säumnis trägt.

1) Rechtsschutz in Steuersachen, Tz. 12365.

2) AO/FGO, Tz. 10, 2 f) / S. 82 zu § 76 FGO.

a) Alternativen zur Zurückweisung

Vertagungen und Terminverlegungen führen beim Prozeßgegner und beim Gericht regelmäßig zu einem Aufwand, der in den Präklusionsfällen vom säumigen Beteiligten zu vertreten ist, so daß es der Billigkeit entspricht, ihn dafür unabhängig vom Prozeßergebnis mit Kosten zu belasten.

Nach § 137 Satz 1 FGO können einem Beteiligten die Verfahrenskosten ganz oder teilweise auch dann auferlegt werden, wenn er obsiegt hat, die Entscheidung aber auf Tatsachen beruht, die er früher hätte geltend machen oder beweisen können und sollen. Außerdem können nach § 137 Satz 2 FGO Kosten, die durch Verschulden eines Beteiligten entstanden sind, diesem auferlegt werden. In beiden Fällen ähneln die Tatbestandsvoraussetzungen solchen, die auch in Art. 3 § 3 VGFGEntlG vorkommen, bleiben aber ebenso wie hinsichtlich der Rechtsfolge - lediglich Kostentragung im Gegensatz zum (möglichen) Prozeßverlust - dahinter zurück. § 137 FGO soll aber gleichfalls der Verfahrenverschleppung vorbeugen und prozeßökonomisch wirken ¹⁾.

Außerdem kann das Gericht nach § 34 GKG ²⁾ eine besondere Verzögerungsgebühr gegen einen Beteiligten verhängen, der eine Vertagung oder Terminverlegung oder eine sonstige

1) Baltzer, DStR 1967, 278 (vgl. § 252 RAO); ders., NJW 1967, 1550; Oswald, DStZ 1969, 119; Mittelbach, StuW 1970, 209; Gräber, DStR 1972, 650 (656).

2) früher § 47 GKG; dazu Schrader, DRiZ 1974, 290; "Prozeßstrafe", vgl. zu den Einzelheiten: Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, Anh. nach § 95; Tipke/Kruse, AO/FGO, Anm. 17 zu § 140 FGO (a.F.) m.w.N.

Verzögerung des Rechtsstreits verschuldet hat, wobei auch hier das Verschulden des Prozeßbevollmächtigten zu vertreten ist ¹⁾ und Amtsermittlungspflichten nicht entgegenstehen ²⁾.

Grundsätzlich sind beide Sanktionsmöglichkeiten nebeneinander sowie zusätzlich zu einer Präklusion denkbar ³⁾. Im konkreten Falle vermögen allerdings weder § 137 FGO noch § 34 GKG eine Prozeßverzögerung verhindern. Gleichwohl haben die durch diese Vorschriften gegebenen Möglichkeiten unter Umständen eine indirekte Wirkung auf das Präklusionsermessen. Es lassen sich nämlich Fälle denken, in denen bereits die Kostennachteile als hinreichend anzusehen sind, um auf minderschweres Prozeßverschulden angemessen zu reagieren, so daß im Einzelfall auf die Zurückweisung verspäteten Vorbringens aus Gründen der Verhältnismäßigkeit und der Billigkeit ⁴⁾ verzichtet werden kann, ohne daß sich der säumige Beteiligte dadurch in seinem Verhalten bestärkt sieht. Demgemäß sind bei der gebotenen Abwägung, ob von der Präklusionsmöglichkeit des Art. 3 § 3 VGFGEntlG Gebrauch gemacht werden soll, die Kostenanktionen stets mit einzubeziehen. Andererseits ist für den Fall, daß aus anderen Gründen eine Präklusions verspäteten Vorbringens nicht stattfindet, darauf zu achten, daß der säumige Beteiligte zumindest die von ihm verursachten Mehrkosten zu tragen hat. Es besteht mithin eine wechselseitige Beziehung innerhalb des Regelungsbereichs der drei hier angesprochenen Normen.

- 1) BFH-Beschluß vom 14. August 1969 V B 32/69, BStBl II 1969, 662.
- 2) BFH-Beschluß vom 27. Mai 1970 VI B 126/69, BStBl II 1970, 626.
- 3) Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, Anh. nach § 95, Ann. 2 C; Schrader, DRiZ 1974, 290 (291).
- 4) Zur Billigkeit als Maßstab für Ermessensentscheidungen vgl. Tipke/Kruse, AO/FGO, Tz. 31 zu § 5 AO.

b) Ermessensgesichtspunkte und ihre Abwägung

Abgesehen von der Berücksichtigung der Auswahlmöglichkeiten, die durch alternative Sanktionen gegeben sind, kommen nach den einschlägigen Kommentierungen ¹⁾ als Ermessensgesichtspunkte bei der Zurückweisungsentscheidung in Betracht: die (geringfügige oder erhebliche) Dauer der Fristüberschreitung, der Grad des Verschuldens des säumigen Beteiligten sowie - insbesondere, wenn verspätet eine Steuererklärung nachgereicht wird - die Aussichten oder die Bereitschaft des Prozeßgegners zu einer außergerichtlichen Erledigung aufgrund des verspäteten Vorbringens; ferner soll zu berücksichtigen sein, ob der Beteiligte rechtlich bewandert oder sachkundig vertreten ist. Kein erheblicher Gesichtspunkt ist hingegen das Interesse des Prozeßgegners an der Prozeßbeendigung, da Art. 3 § 3 VGFGEntlG als Vereinfachungs- und Entlastungsmaßnahme nur den Interessen des Gerichts, aber nicht denen der Beteiligten dient. Umstritten ist, inwieweit das erkennbare bzw. wahrscheinliche Prozeßergebnis eine Rolle spielt.

aa) Die Dauer der Fristüberschreitung

Kurze Überschreitungen der gesetzlichen Frist ändern nichts am Eintritt der Verspätung und können auch zu einer Verzögerung des Rechtsstreits führen. Gleichwohl kann die Ermessensausübung zugunsten des säumigen Beteiligten ausfallen. Dies kommt dann in Betracht, wenn die Zulassung des geringfügig verspäteten, verfahrensverzögernden Vorbringens als "Regulativ zur Verwirklichung der materiellen Gerechtigkeit" ²⁾

1) Tipke/Kruse, AO/FGO, Tz. 10, 2 f) / S. 82 zu § 76 FGO; Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuer-sachen, Tz. 12366.

2) vgl. Hanseatisches OLG Hamburg, Urteil vom 7. März 1979 - 5 U 135/78, MDR 1979, 501 (502).

dienen kann und der Zeitverlust nicht ins Gewicht fällt und hingenommen werden kann. Unter Berücksichtigung der sonstigen konkreten Gegebenheiten des Einzelfalls ist dabei der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit als Ausformung des Übermaßverbots ¹⁾ heranzuziehen. Ist eine Fristüberschreitung nur kurz, so führt dies mithin nicht schon automatisch zu einer Reduktion des Ermessens dahin, daß dann stets von einer Zurückweisung des verspäteten Vorbringens abzusehen wäre. Gewichtiger als die Kürze der Verspätung ist die sich tatsächlich daraus entwickelnde Verfahrensbehinderung. Kann diese mit Rücksicht auf die schutzwürdigen Interessen anderer Prozeßbeteiligter nicht mehr toleriert werden, so hat auch eine nur kurze Fristüberschreitung unter Umständen eine Präklusion zur Folge.

bb) Der Grad des Verschuldens

Da schon im Falle einfachen prozessualen Verschuldens Art. 3 § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 VGFGEntlG einer Präklusion nicht mehr entgegensteht ²⁾, kommt es auf den Verschuldensgrad nunmehr beim Zurückweisungsermessen an, da es nicht der Billigkeit (als Gerechtigkeit des Einzelfalls) ³⁾ entsprechen würde, bewußte und grob nachlässige Verstöße gegen prozessuale Mitwirkungspflichten den Fällen gleichzusetzen, in denen eher persönliches Ungeschick die entscheidende Rolle spielt.

Es fragt sich, ob in Fällen grober Nachlässigkeit oder gar gezielter Prozeßverschleppung nicht eine Verpflichtung des

1) Tipke/Kruse, AO/FGO, Tz. 34 zu § 5 AO.

2) Deubner, NJW 1977, 921 (923); Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, Tz. 12350.

3) Tipke/Kruse, AO/FGO, Tz. 7 zu § 227 AO.

Gerichts zum Ausschluß des verspäteten Vorbringens begründet werden kann. Ermessen bedeutet zwar im Regelfall die Wahl zwischen verschiedenen Verhaltensweisen. Ausnahmesweise kann sich jedoch die Wahlmöglichkeit auf eine Alternative reduzieren. Das ist dann der Fall, wenn nur noch eine Entscheidung ermessensfehlerfrei ist und alle anderen Entscheidungen ermessensfehlerhaft werden. Dann bestünde eine Verpflichtung, diese eine noch verbleibende Entscheidung zu treffen; das Ermessen wäre reduziert (Ermessensschumpfung) ¹⁾.

Für eine Ermessensreduzierung im Falle groben Verschuldens könnte ein Vergleich mit § 296 ZPO sprechen: Nach § 296 Abs. 2 ZPO besteht auch ohne Fristsetzung eine Präklusionsmöglichkeit, wenn die Verspätung auf grober Nachlässigkeit beruht. Nach Art. 3 § 3 VGFGEntlG besteht die Präklusionsmöglichkeit ohne ein solches grobes Verschulden nach Fristsetzung, d.h. in einem Falle, der nach § 296 Abs. 1 ZPO zum Präklusionszwang führt. Wenn nun aber nach § 296 Abs. 2 ZPO bei grober Nachlässigkeit ohne Fristsetzung - also ausdrücklicher Pflichtenmahnung - verspätetes Vorbringen ausgeschlossen werden kann, so spricht alles dafür, dies regelmäßig zu tun, wenn im finanzgerichtlichen Verfahren Fristsetzung nach Art. 3 § 3 VGFGEntlG und grobes Verschulden zusammenfallen.

Dennoch kann es Fälle geben, in denen es angebracht ist, einem grob nachlässigen Beteiligten noch eine prozessuale Chance einzuräumen, die er aufgrund seines Verhaltens an sich nicht verdient hätte. Denn die Folgen einer Präklusion können einen Beteiligten unter Umständen subjektiv und objektiv in einer Schwere treffen, die mit dem Übermaßverbot nicht mehr zu vereinbaren wäre.

1) Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 7, Rdn. 16.

Im Ergebnis ist daher eine Ermessensreduzierung (auf einen Präklusionszwang) auch bei grobem Verschulden zu verneinen, wenngleich das Absehen von der Präklusion im Interesse der anderen Rechtssuchenden auf Ausnahmefälle beschränkt werden muß.

cc) Die Möglichkeit der außergerichtlichen Erledigung

Richtet sich die Klage gegen einen Steuerbescheid, in dem das Finanzamt mangels Abgabe einer Steuererklärung die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 AO geschätzt hat, so kommt es vielfach auch im Klageverfahren erst nach Ablauf einer gesetzten Frist nach Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 1 VGFGEntlG dazu, daß nun eine Steuererklärung vorgelegt wird, wonach zwar eine zweifelsfreie Veranlagung noch nicht ohne weitere Ermittlungen durchführbar ist, sich die Unrichtigkeit der Schätzung aber bereits ohne weiteres feststellen läßt. In solchen Fällen erklärt sich das Finanzamt, dessen Verpflichtung zur Ermittlung des wahren Sachverhalts nach § 76 Abs. 3 FGO durch das finanzgerichtliche Verfahren nicht berührt wird, in der Praxis zur Prüfung der Steuererklärung und anschließendem Erlaß eines nach § 172 Abs. 1 Nr 2 a) AO geänderten Steuerbescheids bereit. Deutet sich aber eine solche außergerichtliche Erledigung an, so wäre das Finanzgericht unnötigerweise in Anspruch genommen, wollte es nach Zurückweisung des verspäteten Vorbringens in der Sache entscheiden. In solchen Fällen ist vielmehr eine Vertagung mit der Möglichkeit des § 34 GKG angebracht, wobei nach Erledigung durch den Änderungsbescheid die Kostenentscheidung gemäß § 138 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 137 Satz 1 FGO zu treffen ist.

dd) Die Rechtskundigkeit des Beteiligten und seine
sachkundige Vertretung

Nach der Begründung zum Regierungsentwurf des VGFGEntlG¹⁾ soll zu berücksichtigen sein, ob der säumige Beteiligte "rechtlich bewandert oder sachkundig vertreten ist". Dieser Umstand spielt aber bereits bei der Bestimmung des Verschuldensmaßstabs im Sinne des Art. 3 § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 VGFGEntlG eine Rolle und geht ebenfalls in die Ermessensentscheidung aufgrund des Grades des Verschuldens ein. Insofern ist darauf zu achten, daß derselbe Gesichtspunkt nicht widersprüchlich beurteilt oder doppelt verwertet wird, wo er nur einmal berücksichtigt werden darf²⁾. Abgesehen davon ist dem Umstand der prozessualen Unerfahrenheit keine besondere Bedeutung beizumessen; dies entspricht dem Regelfall. Umsomehr sollte der prozessual unerfahrene Durchschnittsbürger die Aufforderungen des Gerichts beachten und erforderlichenfalls sachkundigen Rat einholen, was ihm angesichts der Prozeßhilfemöglichkeiten bei wirtschaftlichen Notlagen stets zuzumuten ist.

ee) Die Inkaufnahme eines materiell unrichtigen
Prozeßergebnisses

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur rechtsstaatsgemäßen Ausgestaltung des Verfahrensrechts dient dieses der Herbeiführung gesetzmäßiger und unter diesem Blickpunkt richtiger, aber darüberhinaus auch im Rahmen

1) BT-Drucks. 8/842, S. 14.

2) vgl. Tipke/Kruse, AO/FGO, Tz. 10, 2 f) / S. 82
zu § 76 FGO.

dieser Richtigkeit gerechter Entscheidungen ¹⁾). Das schließt als Ausprägung der Rechtsstaatlichkeit und des allgemeinen Gleichheitssatzes Waffengleichheit der Parteien vor dem Richter ein, der - auch im Blick auf die grundrechtlich gesicherte Verfahrensgarantie des Art. 103 Abs. 1 GG - den Prozeßparteien im Rahmen der Verfahrensordnung gleichermaßen die Möglichkeit einzuräumen hat, alles für die gerichtliche Entscheidung Erhebliche vorzutragen und alle zur Abwehr des gegnerischen Angriffs erforderlichen prozessualen Verteidigungsmittel geltend zu machen.

Die Möglichkeit zur Rechtsverfolgung und Rechtsverteidigung wird durch Präklusionsvorschriften beschränkt, die sich zwangsläufig nachteilig für das Bemühen um eine materiell richtige Entscheidung auswirken. Gleichwohl sind Präklusionsvorschriften, die auf eine Verfahrensbeschleunigung hinwirken sollen, in der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG auch unter dem Blickpunkt des Art. 103 Abs. 1 GG als verfassungsgemäß beurteilt worden.

1) BVerfG-Entscheidungen vom 7. Oktober 1980 - 1 BvL 50, 89, 240/79, NJW 1981, 271 (273), vom 7. Dezember 1977 - 1 BvR 734/77, BVerfGE 46, 325, DVBl 1978, 367 (mit Besprechung von Goerlich, DVBl 1978, 362), vom 26. März 1976 - 2 BvR 805/75, BVerfGE 42, 64 (mit Besprechungen von Egon Schneider, MDR 1977, 353, und Mohrbutter, DRiZ 1977, 39), und vom 29. April 1980 - 2 BvR 1441/79, NJW 1980, 1737 (mit Anm. von Deubner, NJW 1980, 1945).

Erforderlich ist lediglich, daß die betroffene Partei hinreichend Gelegenheit hatte, sich in allen für sie wichtigen Fragen zur Sache zu äußern, diese Gelegenheit aber schuldhaft ungenutzt verstreichen ließ ¹⁾.

Ebenso wie andere Fristenregelungen (z.B. §§ 47, 120 FGO) können auch Präklusionsvorschriften zu einem materiell unrichtigen Ergebnis führen, wenngleich eine gewisse Vermutung dafür spricht, daß derjenige, der sich mit guten Gründen im Recht sieht, auch die Verfahrensfristen einzuhalten willens und imstande ist. Aber auch für den Fall, daß dies nicht so ist, verlangt das Rechtsstaatsprinzip nicht, daß der Richtigkeit des Urteils in materiell-rechtlicher Hinsicht stets der Vorzug vor der Beschleunigung des Verfahrens einzuräumen wäre ²⁾. Mithin ist ein materiell unrichtiges Prozeßergebnis in Kauf zu nehmen. Darin liegt auch kein unzumutbares Ansinnen an das Gericht ³⁾, weil sich das Gericht in anderen Prozeßsituationen ebenfalls oftmals außerstande sieht, der materiellen Rechtslage entsprechend zu entscheiden, z.B. wenn ein Verfahrensfehler zur Klageabweisung durch Prozeßurteil zwingt, obwohl der geltend gemachte Anspruch zweifelsfrei besteht.

Die Konfliktlösungen zwischen Richtigkeit des Urteils und Verfahrensbeschleunigung sind vielmehr bei Vorliegen der Präklusionsvoraussetzungen im Übermaßverbot zu suchen.

1) BVerfG-Beschluß vom 7. Oktober 1980 - 1 BvL 50, 89, 240/79, NJW 1981, 271 (273), m.w.N.

2) s.o. S.79.

3) so aber Egon Schneider, NJW 1980, 947 (948).

Da Präklusionen zur Vermeidung einer Verfahrensverzögerung für das legitime Ziel der Verfahrensbeschleunigung geeignet und erforderlich sind, stellt sich insofern die Frage nach der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne: Die Präklusion muß den Gegebenheiten des Einzelfalles angemessen sein und darf nicht unsachgemäß und damit willkürlich erfolgen ¹⁾.

Dies bedeutet, daß auch das erkennbare wahrscheinliche Prozeßergebnis bei Zulassung des verspäteten Vorbringens in die Überlegungen mit einzubeziehen ist. Geht der Rechtsstreit nicht nur um finanzielle, sondern um existenzielle Fragen wie etwa bei berufsrechtlichen Streitigkeiten, für die gemäß § 33 Abs. 1 Nr. 3 FGO der Finanzrechtsweg gegeben ist, wäre es unverhältnismäßig, der Beschleunigung des Verfahrens den Vorzug vor der Richtigkeit der Entscheidung zu geben ²⁾. Derartige Fälle sind jedoch selten. Regelfall der Präklusionsmöglichkeit ist die Überprüfung einer Schätzungsveranlagung. Hierbei muß ein Steuerpflichtiger, der Veranlassung zur Schätzung gibt, es im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung hinnehmen, daß die im Wesen jeder Schätzung liegende Unsicherheit gegen ihn ausschlägt und das Finanzamt im Rahmen seines Schätzungsspielraums einen "Unsicherheitszuschlag" zu Ungunsten des Steuerpflichtigen vornimmt ³⁾. Demgemäß führt ein im Klageverfahren nachgereichter Jahresabschluß bzw. eine Steuererklärung vielfach zu dem Ergebnis, daß die geschätzten Beträge zu hoch sind. Andererseits hat aber ein erheblich verspätet aufgestellter Jahresabschluß bzw. eine erst nach

1) zu den Elementen des Übermaßverbots vgl. Herzog, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 20, Abschn. VII, Rdn. 26 und 73.

2) ebenso Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, Tz. 12365.

3) Tipke/Kruse, AO/FGO, Tz. 6 zu § 162 AO.

Ablauf der Ausschlußfrist eingereichte Steuererklärung wegen mannigfacher Fehlermöglichkeiten (etwa durch Vergessen von Einnahmen) nicht mehr den Überzeugungsgrad, der es rechtfertigen würde, auf weitere, zeitraubende Überprüfungen einzelner Angaben zu verzichten.

Ohne weitere Ermittlungen zu einer Entscheidung zu gelangen, ist der Sinn der Präklusion; diese Konsequenz ist dem säumigen Prozeßbeteiligten auch angedroht worden, der bereits durch sein vorheriges Verhalten im Veranlagungs- und Einspruchsverfahren die Voraussetzungen dafür geschaffen hat, daß die Besteuerungsgrundlagen nicht genau ermittelt werden konnten, sondern gemäß § 162 AO nach Wahrscheinlichkeitsmaßstäben ¹⁾, also mit eingeschränkter Gewißheit geschätzt werden mußten. Der Sinn des gerichtlichen Rechtsschutzes liegt aber nicht darin, die Chancen der Partei einseitig zu verbessern, die zuvor selbst nichts zur Rechtsfeststellung beigetragen hat. Vielmehr sollen beeinträchtigte Rechtspositionen geschützt werden.

Demgemäß hat die Anfechtungsklage nach § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO Erfolg, wenn und soweit der angefochtene Verwaltungsakt rechtswidrig und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist. Dafür ist nun allerdings, da das Finanzgericht gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO nach seiner "aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung" zu entscheiden hat, der Stand der mündlichen Verhandlung maßgebend. Angesichts der Arbeitslage der Finanzgerichte ist dieser Zeitpunkt jedoch eher zufällig, jedenfalls weit hinausgezögert im Vergleich zum Veranlagungszeitpunkt anderer Steuerpflichtiger. Zudem kann er vom Kläger durch zusätzliches Vorbringen oder dessen Zurückhaltung noch weiter hinausgezögert werden.

1) BFH-Urteile vom 9. März 1967 IV 184/63, BStBl III 1967, 349 (350), und vom 31. August 1967 V 241/64, BStBl III 1967, 686 (687).

Durch die Ausschlußmöglichkeit verspäteten Vorbringens wird nunmehr Einflußnahme des Klägers, der sein Vorbringen rechtzeitig einrichten konnte, nicht unangemessen zurückgedrängt. Andererseits hat das Gericht die Möglichkeit, durch die Fristsetzung nach Art. 3 § 3 VGFGEntlg einen vorgezogenen Zeitpunkt als für die Entscheidung maßgeblich anzusetzen.

Die vom Gesetzgeber eingeführten Entlastungsmöglichkeiten würden ihren Sinn einbüßen, die Effektivität der Rechtspflege insgesamt zu verbessern, wenn sie nicht konsequent wahrgenommen würden. Dies bedeutet, daß gerade in den zahlenmäßig ins Gewicht fallenden Schätzungsfällen im Regelfall von der Präklusionsbefugnis Gebrauch gemacht wird, wenngleich auch insofern eine Ermessensreduzierung im Sinne eines Ausschlußzwangs nicht vorliegt. Wie bereits erwähnt kann es nämlich angebracht sein, durch Vertagung den Weg zu einer außergerichtlichen Erledigung des Rechtsstreits freizumachen.

Die Präklusion verspäteten Vorbringens ist in Schätzungsfällen auch dann nicht unangemessen bzw. unverhältnismäßig, wenn sich anhand einer verspätet abgegebenen Steuererklärung ergibt, daß die Wahrscheinlichkeitsbeurteilung, die der Schätzung zugrundegelegt hat, unrichtig war. Denn der Kläger hätte es in der Hand gehabt, diese Tatsachen rechtzeitig in das Verfahren einzuführen. Nunmehr ist es sachgerecht, der Effektivität der Rechtspflege insgesamt den Vorrang vor der Festsetzung der zutreffenden Steuer im Einzelfalle einzuräumen.

Bejaht man dies dem Grundsatz nach, so fragt sich dennoch, ob das auch für krasse Verschiebungen der Erkenntnisgrundlagen gilt. Im Ergebnis ist dem Finanzgericht hierbei eine gewisse Flexibilität einzuräumen, wobei zunächst dem Finanzamt rechtliches Gehör zu geben und ihm die Möglichkeit

zu eröffnen ist, den Rechtsstreit durch einen Änderungsbescheid außergerichtlich zu erledigen. Lehnt das Finanzamt dies ab, so ist es dem Finanzgericht durch die Möglichkeit, nach Art. 3 § 3 Abs. 2 VGFG-EntlG ohne weitere Ermittlungen zu entscheiden, nicht verwehrt, gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO entweder nach § 158 AO oder nach § 162 AO zu verfahren.

Soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlaß besteht, die sachliche Richtigkeit der nachgereichten Steuererklärung bzw. des zugrundegelegten Buchführungsergebnisses zu beanstanden, kann das Finanzgericht gemäß § 158 AO nach freier Überzeugung die Steuer dementsprechend herabsetzen (§ 100 Abs. 2 Satz 1 FGO). Dann aber tritt keine Verzögerung des Rechtsstreits ein, so daß sich eine Zurückweisung des verspäteten Vorbringens erübrigt.

Soweit die nachgereichte Steuererklärung der Besteuerung nicht zugrundegelegt werden kann, weil konkrete Zweifel an ihrer inhaltlichen Richtigkeit und Vollständigkeit bestehen, ist es nicht unangemessen und damit verhältnismäßig, das verspätete Vorbringen zurückzuweisen und ohne weitere Ermittlungen nach § 162 AO zu entscheiden, allerdings nunmehr nach dem aktuellen Erkenntnisstand. Denn ebensowenig, wie die Schätzungsveranlagung durch das Finanzamt zu einer "Strafsteuer" führen darf¹⁾, gehört es zu den Aufgaben des Finanzgerichts, wider bessere Überzeugung eine überhöhte Steuerfestsetzung aufrechtzuhalten.

Nach allem sind zwei Grundsituationen auseinanderzuhalten und unterschiedlich zu behandeln:

(1) Die Besteuerungsgrundlagen aufgrund des nachträglichen Vorbringens stimmen in etwa mit den der Schätzungsveranlagung zugrundeliegenden Annahmen und Beträgen überein. -

1) Tipke/Kruse, AO/FGO, Tz. 6 / S. 48 zu § 162 AO.

Dann ist es angemessen, die nachträgliche Steuererklärung zurückzuweisen und durch Klageabweisung das Schätzungsergebnis zu bestätigen. Die geringfügigen Abweichungen der Erklärung von der Veranlagung rechtfertigen auch unter Berücksichtigung des Übermaßverbots keine weiteren Aufklärungsmaßnahmen und Verfahrensverzögerungen.

(2) Aufgrund des nachträglichen Vorbringens ergibt sich ein grundlegend neues Bild im Hinblick auf den Schätzungsmaßstab ¹⁾. - Besteht kein Anlaß, die sachliche Richtigkeit der Steuererklärung zu beanstanden, so kann die Steuer ohne weitere Verfahrensverzögerung entsprechend herabgesetzt werden (§ 158 AO). Bestehen Zweifel an der Richtigkeit bestimmter Details der Steuererklärung, so kann eine verbesserte Schätzung gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO, § 162 AO ohne weitere, an sich gebotene Ermittlungen vorgenommen werden.

Es liegt kein Widerspruch darin, zwar einerseits das nachträgliche Vorbringen inhaltlich mit zu berücksichtigen, es aber andererseits im Hinblick auf weitere Ermittlungen zurückzuweisen. Denn entscheidend ist, daß hier bei Zulassung des nachträglichen Vorbringens eine weitere Aufklärung des strittigen Sachverhalts (also Vertagung und Verzögerung der Entscheidung) erforderlich wäre. Dies braucht nach Art. 3 § 3 Abs. 2 VGFGEntlg i.V.m. dem Übermaßverbot nicht zu geschehen, ohne daß das Finanzgericht deswegen gezwungen wäre, die Augen vor neuen Erkenntnissen zu verschließen und entgegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO wider bessere Überzeugung zu handeln, wenn der früher erkennbare Sachverhalt sich von dem nunmehr erkennbaren Sachverhalt grundlegend unterscheidet.

1) z.B.: Es stellt sich entgegen früherer Annahmen heraus, daß ein Gewerbe nicht das ganze Jahr über betrieben wurde.

c) Beispielsfälle zur Anwendung und Begründung des
Präklusionsermessens

Zur Verdeutlichung, wie die vorstehend beschriebenen Grundsätze in der praktischen Anwendung zum Tragen kommen, sollen die folgenden Beispielsfälle dienen. Dabei ist von Bedeutung, daß das Gericht sowohl im Falle einer Vertagung (vgl. § 227 Abs. 2 Satz 2 ZPO) als auch im Falle einer Präklusion und Entscheidung ohne weitere Ermittlungen nach Art. 3 § 3 Abs. 2 VGFGEntlG seine Ermessensausübung zu begründen hat.

- (1) Zwischen den Beteiligten ist die Abzugsfähigkeit bestimmter Aufwendungen im Streit. Der Kläger ist gemäß Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 2 VGFGEntlG zur Ergänzung seiner bisherigen Angaben aufgefordert worden. Erst einen Tag vor dem Termin zur mündlichen Verhandlung geht ein entsprechender Schriftsatz des Klägers beim Finanzgericht ein. Bei der Erörterung in der mündlichen Verhandlung zu den Gründen der Fristüberschreitung stellt sich heraus, daß der Prozeßbevollmächtigte den Kläger nicht nachdrücklich auf die Bedeutung der Ausschußfrist hingewiesen hat und der Kläger daher glaubte, er könne sich Zeit lassen, die geforderten Informationen zu beschaffen. Das nachträgliche Vorbringen erscheint plausibel, ist aber in einzelnen Punkten überprüfungsbedürftig. Der Beklagte erklärt sich zur außergerichtlichen Überprüfung und Berichtigung des angefochtenen Steuerbescheids bereit. Beide Parteien beantragen Vertagung.

Unter diesen Umständen ist mit einer möglichen außergerichtlichen Erledigung zu rechnen, die das Gericht ebenfalls entlasten würde. Zwar ist sowohl dem Bevollmächtigten als auch dem Kläger Unsorgfalt bzw. Nachlässigkeit vorzuwerfen. Zur Sanktionierung des prozesualen Verschuldens, das sich aber noch als Verschulden mittleren Grades einordnen läßt, reichen jedoch die Kostenfolgen (§ 137 FGO, § 34 GKG) aus. Eine Herbeiführung der gerichtlichen Entscheidung nach Präklusion

wäre hier auch deshalb nicht sachgerecht, weil es dabei unter Umständen zu einer wesentlichen Abweichung vom materiell richtigen Ergebnis kommt. Das Gericht wird daher in diesem Falle von einer Präklusion absehen und dem Vertagungsantrag stattgeben.

- (2) Wegen fehlender Steuererklärung sind die Einkünfte des Klägers aus seinem Gewerbebetrieb nach einem branchenüblichen Richtsatz anhand der vorangemeldeten Umsätze geschätzt worden. Nach Ablauf der gesetzten Ausschußfrist zur Angabe klagebegründender Tatsachen (Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 1 VGFGentlG) legt der Kläger eine Gewinn- und Verlustrechnung vor, die zwar die angenommenen Umsatzerlöse im wesentlichen bestätigt, aber unspezifizierte Aufwendungen erheblichen Umfangs enthält und mit einem Verlust abschließt. Auf Nachfrage macht der Kläger weder glaubhafte Angaben über die behaupteten Aufwendungen (Betriebsausgaben) noch darüber, wovon er im Streitjahr gelebt hat. Der Beklagte ist unter diesen Umständen nicht zu einer Änderung des angefochtenen Steuerbescheids bereit und beantragt Klageabweisung. Der Kläger beantragt Herabsetzung der Steuer auf 0,-- DM, hilfsweise Vertagung zur Beibringung weiterer Darlegungen und Nachweise.

Eine Verzögerung des Rechtsstreits wäre bei Überprüfung der Angaben des Klägers unvermeidbar. Die Angaben sind ohne nähere Darlegungen und Nachweise nicht glaubhaft, so daß eine Änderung des angefochtenen Steuerbescheids nach derzeitigem Erkenntnisstand nicht zu vertreten wäre. Zwar läßt sich nicht ausschließen, daß es bei sofortiger Entscheidung über die Klage zu einem in erheblichem Maße materiell unrichtigen Ergebnis käme. Gleichwohl ist dieses Vorgehen hier angemessen. Denn es liegt ein hohes Maß an prozessualem Verschulden vor, so daß eine Präklusion des Klägers mit seiner Gewinn- und Verlustrechnung gerechtfertigt ist.

Eine grobe Nachlässigkeit liegt schon darin, Veranlassung zu einer Schätzung zu geben und diesen Umstand nicht rechtzeitig zu beseitigen. Hinzu kommt hier der Verstoß gegen die Pflicht zur Wahrheit und Vollständigkeit (§ 76 Abs. 1 Satz 3 FGO). Demgemäß kann die vorliegende Gewinn- und

Verlustrechnung nichts daran ändern, daß weiterhin keine gesicherten Erkenntnisse über die gewerblichen Einkünfte vorliegen und die zur Schätzung berechtigende Situation (§ 162 AO) fortbesteht. Wenn einerseits dem Gericht eine Gewinn- und Verlustrechnung vorgelegt wird, andererseits aber die Einzelposten dieser Rechnung nicht spezifiziert und belegt werden können, so ist daraus der Schluß zu ziehen, daß die Angaben leichtfertig ungenau oder bewußt unrichtig sind. Somit ist hier Präklusion des verspäteten Vorbringens und Entscheidung ohne weitere Ermittlungen angebracht, wobei das Gericht glaubhafte Einzelangaben bei einer eigenen (verbesserten) Schätzung verwerten könnte. Dies scheidet hier jedoch aus, weil die Angaben des Klägers nicht glaubhaft sind, während die Schätzungsmethode des Beklagten nicht beanstandet werden kann. Das Gericht wird daher die Klage abweisen.

3. Auswirkungen der Präklusion auf den Streitgegenstand

Ist unter Berücksichtigung der angeführten Ermessensgesichtspunkte die EntschlieÙung des Finanzgerichts dahin ausgefallen, daß verspätetes Vorbringen zurückgewiesen werden soll, so stellt sich die Frage, inwieweit dies Auswirkungen auf den Streitgegenstand hat, insbesondere im Hinblick auf Saldierungsmöglichkeiten. Der BFH ¹⁾ hat die Saldierungstheorie vor allem darauf gestützt, daß der Steuerfall umfassend geprüft werden müsse, weil die Allgemeinheit ein Interesse daran habe, daß die Steuer dem Gesetz gemäß festgesetzt werde. Andererseits eröffnet Art. 3 § 3 Abs. 2 VGFGEntlG aber die Möglichkeit, um der Prozeßbeschleunigung willen auf eine umfassende Überprüfung zu verzichten, wobei unter Umständen die materielle Unrichtigkeit des Steuerbescheids in Kauf genommen wird.

1) Beschluß vom 17. Juli 1967 GrS 1/66, BStBl II 1968, 344.

Gleiches gilt aber auch, wenn die erhobene Klage aus formellen Gründen unzulässig ist; hier wird ebenfalls nicht die sachliche Richtigkeit der Besteuerung überprüft, obwohl die Allgemeinheit aus Gründen der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtiger ein gleiches Interesse hat. Dazu gehört auch der Fall, daß der Kläger trotz Fristsetzung nach Art. 3 § 3 Abs. 1 Nr. 1 VGFG-EntlG keinerlei Tatsachenangaben macht und demgemäß sein Rechtsschutzziel nicht erkennbar ist, so daß die Klage mangels Streitgegenstandsbezeichnung gemäß § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO unzulässig ist ¹⁾.

Prozessuale Gründe können also bewirken, daß eine Rechtmäßigkeitsprüfung in sachlicher Hinsicht unterbleibt oder eingeschränkt wird - wie dies bei Zurückweisung teilweise verspäteten Vorbringens in Betracht kommt. Dies hat aber keinen Einfluß auf die definitatorische Bestimmung des Streitgegenstandes. Allerdings können sich sachlich gebotene Beschränkungen bei der Saldierung ergeben, wenn von dieser Möglichkeit unter Beachtung innerer Zusammenhänge Gebrauch gemacht wird, um einerseits der Rechtsschutzaufgabe des Finanzgerichts gerecht zu werden und um andererseits einen zusammenhängenden Sachverhalt konsequent und ohne rechtliche Einseitigkeit zu würdigen ²⁾. Gleichermäßen ist es geboten, auf Saldierungspunkte zu verzichten, wenn sie aus einem Sachverhalt herrühren, der einer Präklusion unterliegt.

Nicht nur in Präklusionsfällen, aber auch in diesen gebietet eine sachgerechte Betrachtungsweise der wirtschaftlich vorgegebenen Zusammenhänge eine in beiden Richtungen konsequent

1) BFH-Beschluß vom 26. November 1979 GrS 1/78, BStBl II 1980, 99 (102); vgl. Hegmann, FR 1983, 88 (90).

2) vgl. Verf., FR 1983, 88 (90).

verlaufende rechtliche Würdigung ohne innere Widersprüche. Bleibt es nach Präklusion verspäteten Vorbringens dabei, daß die Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung zu überprüfen sind, so dürfen nicht etwa weitere Einnahmen zu Lasten des säumigen Beteiligten ohne Rücksicht auf die damit zusammenhängenden Ausgaben angesetzt ¹⁾ oder Umsätze ohne dementsprechende abziehbare Vorsteuern (§ 15 UStG) hinzugeschätzt werden ²⁾. Die Pflicht zur Konsequenz auch in Präklusionsfällen läßt sich dabei sowohl aus dem Grundsatz der Unparteilichkeit des Gerichts in einem fairen Verfahren als auch aus dem Übermaßverbot - also letztlich aus dem Rechtsstaatsprinzip - herleiten.

- 1) sofern nicht ein Fall des § 160 AO (früher § 205a RAO) i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO gegeben ist; dazu Padberg, StW 1978, 47; Lohmeyer, DStZ 1977, 21 (23); Offerhaus, StBp 1983, 212; BFH-Urteil vom 17. Dezember 1980 I R 148/76, BStBl II 1981, 333 (335 f.).
- 2) Tipke, UStR 1983, 105, begründet die Zulässigkeit der Schätzung von Vorsteuern insbesondere mit dem Übermaßverbot.

Zusammenfassung zum Zurückweisungsverfahren

Das Tatbestandsmerkmal der Verzögerung in Art. 3 § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 VGFGEntlG ist ebenso wie nach der BGH-Rechtsprechung zu § 296 ZPO anhand eines Vergleichs der jeweiligen Prozeßdauer mit und ohne Zulassung des verspäteten Vorbringens festzustellen. Eine Verzögerung der Erledigung des Rechtsstreits ist grundsätzlich zu bejahen, wenn das nachträgliche Vorbringen erst in der mündlichen Verhandlung vorgetragen wird und seine Berücksichtigung eine Vertagung erforderlich machen würde. Keine Verzögerung tritt hingegen ein, wenn das verspätete Vorbringen zur Entscheidungsreife des Rechtsstreits führt. Demgemäß ist gedanklich vor einer Entscheidung über die Zurückweisung zunächst die rechtliche Relevanz des Gesamtvorbringens zu prüfen.

Eine Verzögerung tritt auch ein, wenn nach Terminsanberaumung, aber vor Terminsbeginn die Verspätung des Vorbringens nicht mehr durch zumutbare Maßnahmen ausgeglichen werden kann. Dabei sollte auch bei Versäumung der gesetzten Frist das verspätete Vorbringen schnellstmöglichst nachgeholt werden, um die Berücksichtigungschancen zu verbessern. Vor Anberaumung eines Termins oder im Falle einer möglichen Entscheidung ohne mündliche Verhandlung kann eine Verzögerung regelmäßig nicht eintreten bzw. festgestellt werden.

Alternativen zur Zurückweisung verspäteten Vorbringens ergeben sich durch die Anwendung der §§ 137 FGO, 34 GKG, wodurch allerdings die Verfahrensverzögerung nur sanktioniert, aber nicht verhindert werden kann. Für die Ermessensentscheidung, ob verspätetes, prozeßverzögerndes

Vorbringen zurückgewiesen werden soll, kann es auf die Dauer der Fristüberschreitung, den Grad des prozessualen Verschuldens unter Berücksichtigung der Rechtskundigkeit des Beteiligten und seiner sachkundigen Vertretung und die Möglichkeit einer außergerichtlichen Erledigung des Rechtsstreits ankommen.

Inwieweit ein materiell unrichtiges Prozeßergebnis in Kauf genommen werden kann, ist nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz (Übermaßverbot) zu beurteilen. Das Rechtsstaatsprinzip verlangt nicht, daß der Richtigkeit des Urteils in materiell-rechtlicher Hinsicht stets der Vorzug vor der Beschleunigung des Verfahrens einzuräumen wäre. Das erkennbare wahrscheinliche Prozeßergebnis bei Zulassung des verspäteten Vorbringens ist aber in die Überlegungen zum Präklusionsermessen mit einzubeziehen. Bei Schätzungsfällen kann es in Betracht kommen, trotz Zurückweisung einer verspäteten Steuererklärung neue Erkenntnisse daraus für eine verbesserte Schätzung nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO, § 162 AO zu verwerten; hierin liegt kein Widerspruch.

Unter Abwägung der vorgenannten Gesichtspunkte ist jeweils im konkreten Einzelfall zu begründen, ob eine Terminsänderung bzw. Vertagung (§ 227 ZPO) oder eine Präklusion in Betracht kommt.

Durch die Möglichkeit der Präklusion wird der Streitgegenstandsbegriff nicht beeinflusst. Bei der Saldierung steuererhöhender und -mindernder Sachverhaltsauswirkungen ist aber auch in Präklusionsfällen aufgrund der gerichtlichen Pflicht zur Unparteilichkeit sowie wegen des Übermaßverbots in konsequenter Weise zu verfahren.

E r g e b n i s s e

1. Im gerichtlichen Verfahren wirken bei der Ermittlung der tatsächlichen Grundlagen für die Entscheidung sowohl die Parteien des Rechtsstreits als auch das Gericht arbeitsteilig mit. Dabei liegt der Ermittlungsschwerpunkt im Zivilprozeß mehr bei den Parteien, im Verwaltungsprozeß einschließlich des finanzgerichtlichen Verfahrens mehr beim Gericht, wobei im letzteren Falle auch ein Interesse der Allgemeinheit an der Richtigkeit der Entscheidung besteht. Prinzipielle Gegensätze zwischen dem vom Beibringungsgrundsatz geprägten Zivilprozeß und dem vom Amtsermittlungsprinzip geprägten Verwaltungsprozeß ergeben sich aber nicht, weil beide Verfahrenstypen gleichermaßen das Ziel einer in gesetzlicher Weise richtig zustandegewonnenen, materiell gerechten Entscheidung haben.

2. Hierbei können Präklusionsmöglichkeiten in einen - allerdings in rechtsstaatlicher Weise auflösbaren - Konflikt geraten.

Im Zivilprozeß ist zwischen der zwingend gebotenen Zurückweisung verspäteten Vorbringens nach Fristsetzung (§ 296 Abs. 1 ZPO) und der fakultativen Zurückweisung bei grober Nachlässigkeit zu unterscheiden (§§ 296 Abs. 2, 615 ZPO). Beide hängen aber von einer Verzögerung der Erledigung des Rechtsstreits ab, die nach der Rechtsprechung des BGH eintritt, wenn die Zulassung zu irgendeiner zeitlichen Verschiebung des Verfahrensablaufs zwingt (absoluter Verzögerungsbegriff).

Im finanzgerichtlichen Verfahren hängt die Zurückweisung verspäteten Vorbringens nach Art. 3 § 3 VGFEntlg von zahlreichen Tatbestandsvoraussetzungen sowie von zwei

Ermessensentscheidungen (Fristsetzung und Zurückweisung) ab, so daß einerseits die Anwendung dieser Norm zum Zwecke der Verfahrensbeschleunigung gewisse Schwierigkeiten mit sich bringt, andererseits aber eine flexible Handhabung erlaubt.

3. Abgesehen davon, daß verfahrensrechtliche Vorschriften keinen Selbstzweck haben, sondern dem Verfahrensziel einer gerechten Entscheidung dienen sollen, wirken auch verschiedene Verfassungsgrundsätze in den Bereich von Präklusionsvorschriften hinein:
- der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, der das Gebot der Rechtsschutz- und Waffengleichheit sowie der Rechtsanwendungsgleichheit im Prozeß, vor allem aber ein Willkürverbot beinhaltet,
 - die Garantie des effektiven Rechtsschutzes gemäß Art. 19 Abs. 4 GG, die eine vollständige tatsächliche und rechtliche Nachprüfung von Verwaltungsakten ermöglichen soll, aber dadurch begrenzt wird, daß gerichtlicher Rechtsschutz nicht unbegrenzt zur Verfügung steht,
 - das Rechtsstaatsprinzip mit dem Konflikt zwischen Rechtssicherheit und materieller Gerechtigkeit, der sich u.a. mit Hilfe des Übermaßverbots auflösen läßt,
 - schließlich der Anspruch auf rechtliches Gehör, der aber keinen Schutz gegen die Nichtberücksichtigung eines Sachvortrags aus Gründen des formellen oder materiellen Rechts bietet und der sich aus der Subjektstellung des Verfahrensbeteiligten herleitet, die konsequenterweise auch eine Verantwortungsseite hat.

Die Zurückweisung verspäteten Vorbringens läßt sich prinzipiell mit allen genannten Verfassungsgrundsätzen in Einklang bringen, wenngleich sie bei der Rechtsanwendung im Einzelfall mitzubeachten sind, insbesondere bei der Ermessensausübung. Konflikte zwischen verfassungsrechtlich geschützten Rechtsgütern (z.B. Rechtsschutz für den Einzelnen oder für Alle) sind nach beiden Seiten hin in schonender Weise und verhältnismäßig auszugleichen.

4. Bei der Fristsetzung gemäß Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntlG ist nach Klageeingang und im weiteren Verfahren schrittweise vorzugehen. Zunächst kommt die allgemeine Aufforderung zum Tatsachenvortrag (Nr. 1) in Betracht, danach die Aufforderung zu Ergänzungen (Nr. 2) und Beweisanträgen (Nr. 3) unter jeweils präzisierten Gesichtspunkten und unter Beachtung der formellen Voraussetzungen.
- 4.1 Es besteht eine Verpflichtung zur sachgerechten Ermessensausübung, ob und wie eine Ausschußfrist nach Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntlG gesetzt werden soll. Der Gleichheitssatz gebietet keine schematisierende Anwendung der Präklusionsvorschriften. Für den Regelfall ist es nicht angebracht, sofort eine Ausschußfrist zu setzen. Erweist sich jedoch eine einfache Fristsetzung nach §§ 65, 79 FGO als wirkungslos oder ist (vor allem bei Schätzungsfällen) von vornherein zu erkennen, daß der Beteiligte seinen Mitwirkungspflichten nicht nachkommt, erfordern die Interessen der anderen Kläger an einem effektiven, zeitnahen Rechtsschutz die Anwendung des Art. 3 § 3 Abs. 1 VGFGEntlG. Auch das rechtsstaatliche Übermaßverbot und der Anspruch auf rechtliches Gehör gebieten eine differenzierende Vorgehensweise.
- 4.2 Wird die unter den Voraussetzungen der §§ 54 Abs. 2 FGO, 224 Abs. 2 ZPO verlängerbare Frist nicht eingehalten, so obliegt es dem säumigen Beteiligten, sich zu exkulpieren. Hinsichtlich des prozessualen Verschuldens und insbesondere des Sorgfaltsmaßstabs berufsmäßiger Prozeßbevollmächtigter gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. In jedem Falle ist bei Fristversäumung schnellstmögliches Nachholen des Sachvorbringens angebracht, um eine Verfahrensverzögerung zu vermeiden oder zumindest das Zurückweisungsermessen (Art. 3 § 3 Abs. 2 VGFGEntlG) günstig zu beeinflussen.

5. Die Zurückweisung verspäteten Vorbringens ist zum einen von der Verzögerung der Rechtsstreiterledigung bei Zulassung abhängig. Diesbezüglich besteht kein Anlaß, den Verzögerungsbegriff anders als der BGH zu definieren. Ob eine Verzögerung unabwendbar ist, hängt vom jeweiligen Stand des Verfahrens, insbesondere der Terminsanberaumung ab. Zum anderen ist für die Zurückweisung eine Ermessensentscheidung zu treffen, bei der es auf die Dauer der Fristüberschreitung, den Grad des prozessualen Verschuldens unter Berücksichtigung von Sachkunde und Prozeßvertretung und die Möglichkeit einer außergerichtlichen Erledigung des Rechtsstreits ankommen kann.
- 5.1 Der Regelfall für eine in Betracht kommende Präklusion betrifft die Anfechtung einer Schätzungsveranlagung mit verspätet nachgereicherter Steuererklärung. Neben den nach §§ 137 FGO, 34 GKG gegebenen Möglichkeiten kommt hierbei auch bei einem erkennbar unrichtigen Prozeßergebnis eine Zurückweisung in Frage, sofern das Übermaßverbot nicht zu einer teilweisen Berücksichtigung des Erklärungsinhalts führt, aufgrund dessen dem Finanzgericht eine verbesserte Schätzungsgrundlage zur Verfügung steht. Ob es zu einer Terminsverlegung oder Vertagung kommt oder ob das Finanzgericht von der Präklusionsmöglichkeit Gebrauch macht und ohne weitere Ermittlungen entscheidet, ist im Einzelfall zu begründen.
- 5.2 Auch wenn die Möglichkeit einer Präklusion verspäteten Vorbringens den Streitgegenstand nicht begrifflich verändert, ist schließlich darauf zu achten, daß bei einem teilweisen Ausschluß des Sachverhalts als Entscheidungsgrundlage in unparteiischer Weise und folgerichtig verfahren wird.

L e b e n s l a u f

Am 6. November 1944 wurde ich in Milse bei Bielefeld als zweiter Sohn des Drehers Wilhelm Woring und seiner Ehefrau Paula, geb. Wittenborn geboren; ich habe die deutsche Staatsangehörigkeit. Nach der Volksschule in Milse besuchte ich das Helmholtz-Gymnasium (mathematisch-naturwissenschaftlicher Zweig) in Bielefeld, wo ich am 20. Februar 1964 die Reifeprüfung ablegte. Im Anschluß an den Wehrdienst habe ich vom Sommersemester 1966 bis zum Wintersemester 1970/71 an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster Rechtswissenschaft studiert und am 19. Juni 1971 in Hamm/Westf. die erste juristische Staatsprüfung bestanden. Nach der Referendarzeit im Bereich des Oberlandesgerichtsbezirks Hamm habe ich am 27. Juni 1974 die zweite juristische Staatsprüfung vor dem Landesjustizprüfungsamt in Düsseldorf bestanden.

Zum 1. Oktober 1974 fand ich eine Anstellung im höheren Dienst der Landesfinanzverwaltung. Neben meiner praktischen Tätigkeit im Bereich der Oberfinanzdirektion Münster habe ich im Wintersemester 1975/76 ein Seminar und Übungen im Steuerrecht an der Universität Münster besucht. Vom Studienjahr 1976/77 bis 1980/81 habe ich an der Fernuniversität Hagen das Studium der Wirtschaftswissenschaften absolviert und am 21. Juli 1981 den Abschluß zum Diplom-Ökonom erreicht. Nach Versetzung an das Finanzamt Dortmund-Unna war ich in der Finanzverwaltung zuletzt Oberregierungsrat. Seit Oktober 1978 bin ich als Richter am Finanzgericht in Köln tätig.

